

APPENDICE

■ Altri redditi di lavoro autonomo

Il comma 2 dell'art. 49 del Tuir elenca nelle lettere da a) a f), gli altri redditi di lavoro autonomo, diversi da quelli derivanti dall'esercizio di un'arte o professione. Si tratta dei:

a) redditi derivanti:

- dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica salvo che rientrino nell'oggetto proprio dell'attività (compensi percepiti da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore ricoperto in società o enti);
- dalla collaborazione a riviste, giornali, enciclopedie e simili quando l'oggetto della prestazione è una collaborazione generica (ad es.: la composizione e correzione di bozze, la redazione di informative);
- dalla partecipazione a collegi e commissioni, se non classificabili quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Rientrano tra questi ultimi i rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività;
- non rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente;
- di natura intrinsecamente artistica o professionale;
- svolti senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto;
- svolti nel quadro di un rapporto unitario e continuativo;
- svolti senza impiego di mezzi organizzati;
- con retribuzione periodica e prestabilita.

La mancanza di uno solo dei requisiti sopra citati non consente la classificazione del reddito tra quelli di collaborazione coordinata e continuativa bensì, a seconda dei casi, tra i redditi derivanti dall'esercizio di un'arte o professione (da indicare nel quadro RE, sezione I) o tra i redditi di lavoro autonomo occasionale (da indicare nel quadro RL);

b) redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, ad eccezione del caso in cui non siano conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali. Rientrano, quindi, tra i diritti d'autore le collaborazioni rese a giornali, riviste, enciclopedie e simili che hanno per oggetto la cessione di un'opera dell'ingegno tutelata dalle norme sul diritto d'autore;

c) redditi derivanti dalla partecipazione agli utili in forza di contratti di associazione in partecipazione o di contratti di cointeressenza agli utili, quando l'apporto è costi-

tuito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

- d) redditi derivanti dalle partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- e) indennità derivanti dalla cessazione di rapporti di agenzia;
- f) redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali.

■ Ammortamento degli immobili strumentali per l'esercizio di arti e professioni

Il regime di deducibilità degli ammortamenti dei beni immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda della data di acquisto dell'immobile. Specificamente:

- per gli immobili acquistati o costruiti dal 15 giugno 1990 non è ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento; per gli stessi non è, peraltro, più consentita, dall'anno 1993, la deducibilità di una somma pari alla rendita catastale;
- per gli immobili acquistati o costruiti sino al 14 giugno 1990 è consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento; per gli immobili acquistati o costruiti prima del 1° gennaio 1985, ai fini del computo del periodo di ammortamento, si deve aver riguardo alla data dell'acquisto o della costruzione, tenuto conto, peraltro, che non sono deducibili le quote annuali di ammortamento maturate prima del 1° gennaio 1985.

La quota di ammortamento va calcolata sul costo di acquisto o di costruzione se l'immobile è stato edificato direttamente dall'esercente l'arte o professione, aumentato delle spese incrementative, se sostenute e debitamente documentate.

■ Beni ad uso promiscuo relativi all'impresa

Per effetto dell'art. 67, comma 10, del Tuir, le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore sono ammortizzabili nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili le spese di acquisizione di beni il cui costo unitario non è superiore a un milione di lire, nonché il canone di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relative dei menzionati beni.

Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita catastale o del canone di locazione anche finanziaria, a condizione che il contri-

bute non disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.

Le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese d'impiego e manutenzione delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al D.P.R. n. 641 del 1972 sono deducibili nella misura del 50 per cento (il n. 131 della tariffa corrisponde all'art. 21 della vigente tariffa).

■ Calcolo delle plusvalenze

Ai fini del calcolo delle plusvalenze dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria e delle indennità di esproprio e simili, il costo di acquisto deve essere prima aumentato di tutti gli altri costi inerenti e poi rivalutato sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati. Al costo così determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale Invim pagata. Se si tratta di terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, e in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente, dell'Invim e dell'imposta di successione pagate, senza operare alcuna rivalutazione sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo.

■ Contributo del 15 per cento dovuto dai datori di lavoro

Il comma 194 dell'art. 1 della citata legge n. 662 del 1996 ha previsto che i datori di lavoro che non abbiano versato i contributi di previdenza e assistenza sociale sulle contribuzioni e somme di cui all'art. 9-bis, comma 1, del d.l. 29 marzo 1991, n. 103, convertito dalla legge 1° giugno 1991, n. 166, come sostituito dal comma 193 dell'art. 1 della stessa legge n. 662 del 1996, sono tenuti al pagamento di un importo pari al 15 per cento dei predetti contributi e somme.

Il pagamento dell'importo in questione deve essere effettuato in 18 rate bimestrali consecutive di eguale importo, a partire dal 20 febbraio 1997.

Il predetto importo, ove imputato al conto economico, è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 62 del Tuir (spese per prestazioni di lavoro). Si ricorda, tuttavia, che per espressa previsione del quarto periodo dello stesso comma 194 dell'art. 1 della legge n. 662, è possibile imputare il predetto importo, in parti uguali, al conto economico degli esercizi nei quali abbiano scadenza

le rate di pagamento. Pertanto, la deducibilità dell'importo in questione può essere operata anche nel periodo d'imposta in cui abbia inizio la procedura di rateizzazione e nei successivi periodi in cui la stessa procedura abbia corso.

■ Contributi o liberalità [art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir]

Ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir, i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, anche in natura, esclusi i contributi di cui alle lettere e) e f) del comma 1 dell'art. 53 **e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato**, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Si ricorda che la disposizione che prevede la riduzione da 10 a 5 dei periodi d'imposta entro cui può essere attuata la tassazione per quote costanti, ha effetto per i contributi incassati a partire dal periodo d'imposta in corso al 20 giugno 1996.

Si precisa che in presenza di un contributo unitario ma erogato in più periodi le regole predette si applicano autonomamente con riguardo alla parte del contributo incassato in ogni periodo d'imposta.

Nel caso in cui il diritto al conseguimento di un contributo già incassato, in tutto o in parte, sia sottoposto a condizione sospensiva, il contributo stesso rileva fiscalmente soltanto al verificarsi della condizione, costituendo per la parte già incassata, fino al momento di perfezionamento del diritto, un mero debito.

Qualora il contributo sia erogato mediante il riconoscimento di uno specifico credito d'imposta lo stesso si considera incassato nel momento e nella misura in cui il credito è utilizzato per il pagamento delle imposte.

Si ricorda, altresì, che i contributi spettanti a norma di legge esclusivamente in conto esercizio anche se erogati da soggetti diversi dallo Stato o da altri enti pubblici, sono considerati ricavi; ciò per effetto delle modifiche recate dall'art. 3, comma 103, lett. a), della L. n. 549 del 1995, all'art. 53, comma 1, lett. f), del Tuir. Tale modifica normativa non riguarda quindi i contributi della specie erogati nel periodo d'imposta 1994 e precedenti per i quali rimane applicabile la disciplina recata dall'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir.

■ Credito d'imposta per l'invio del questionario relativo agli studi di settore

Ai contribuenti che, in proprio o tramite terzi, trasmettono su supporto magnetico i dati richiesti con i questionari finalizzati all'e-

laborazione degli studi di settore, è riconosciuto un credito d'imposta di lire diecimila, da utilizzare in occasione della presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva alla presentazione del questionario summenzionato. Detto credito d'imposta non costituisce componente positivo di reddito, né rileva ai fini della determinazione del rapporto di cui all'art. 63 del Tuir.

■ Credito d'imposta sui dividendi

Per quanto concerne il credito d'imposta sui dividendi si precisa che:

- a) il credito compete nella misura del 58,73 per cento degli utili anche in natura la cui distribuzione è stata deliberata dalle società ed enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996;
- b) il credito compete nella misura di nove sedicesimi (pari al 56,25 per cento) degli utili anche in natura la cui distribuzione è stata deliberata dalle società di cui all'art. 87, comma 1, lett. a), del Tuir, entro il primo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 e da enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lett. b), del Tuir, dopo la chiusura dell'esercizio in corso alla data del 1° gennaio 1988 ed entro il primo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996;
- c) il credito compete nella misura del 25 per cento degli utili derivanti dalla distribuzione di riserve e fondi che sono stati affrancati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della L. 29 dicembre 1990, n. 408, o ai sensi dell'art. 22, commi 1, 2 e 4 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, deliberati entro il primo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996;
- d) il credito d'imposta compete in misura limitata per gli utili, compresi quelli derivanti dai dividendi di società figlie residenti nella UE, la cui distribuzione è stata deliberata dalle società ed enti commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, ai sensi dell'art. 11, comma 3-bis, del Tuir;
- e) il credito d'imposta non compete:
 - per gli utili, anche in natura, la cui distribuzione è stata deliberata dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. b), del Tuir prima della chiusura dell'esercizio in corso alla data del 1° gennaio 1988;
 - per gli utili distribuiti da enti non commerciali residenti e da società ed enti non residenti;
 - per gli utili percepiti dall'usufruttuario quando la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto è stata posta in essere

da soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia;

- per gli utili la cui distribuzione è stata deliberata anteriormente alla data di acquisto delle partecipazioni, con riguardo ai soggetti che le acquistano dai fondi comuni d'investimento mobiliare o dalle società a capitale variabile (Sicav).

■ Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 11, comma 4, della L. 14 agosto 1993, n. 344, come modificato dal D.Lgs. n. 461 del 1997, sui proventi percepiti a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° luglio 1998 derivanti dalla partecipazione ai fondi comuni d'investimento mobiliare chiusi, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 15 per cento dei proventi stessi determinati ai sensi dell'art. 42, comma 4-bis, del Tuir, indipendentemente dalla durata della partecipazione.

■ Deducibilità degli interessi passivi (reddito d'impresa)

Se nell'esercizio sono stati conseguiti interessi o altri proventi esenti da imposta, derivanti da obbligazioni pubbliche o private sottoscritte, acquistate o ricevute in usufrutto o pegno a decorrere dal 28 novembre 1984 o da cedole acquistate separatamente dai titoli a decorrere dalla stessa data, gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione - ai sensi dell'art. 63, comma 3, del Tuir - fino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi e proventi esenti.

Gli interessi passivi che eccedono tale ammontare sono deducibili a norma dei commi 1 e 2 dello stesso art. 63 del Tuir, ma senza tenere conto, ai fini del rapporto ivi previsto, dell'ammontare degli interessi e proventi esenti.

Nel caso in cui l'imprenditore sia socio di società di persone, occorre tener conto, ai fini della determinazione degli interessi passivi non ammessi in deduzione, anche dei menzionati interessi ed altri proventi esenti conseguiti dalle società di persone, se e nella misura in cui detti interessi e proventi non siano stati già portati a riduzione degli interessi passivi dalla società partecipata.

■ Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori

L'art. 121-bis del Tuir, introdotto dall'art. 17, comma 1, della L. 27 dicembre 1997, n. 449, ha modificato il regime di deducibilità

delle spese e degli altri componenti negativi relativi all'utilizzo di taluni mezzi di trasporto a motore.

In particolare, le modifiche attengono al trattamento dei seguenti veicoli:

- autovetture e autocaravan di cui all'art. 54, comma 1, lett. a) e m) del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (codice della strada);
- motocicli di cui all'art. 53, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 285 del 1992;
- ciclomotori di cui all'art. 52 del medesimo decreto.

Sono, quindi, esclusi dalla nuova disciplina i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio, biciclette e gondole) e i veicoli a motore alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, compresi quelli temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali (ad esempio, autovetture utilizzate dalle concessionarie per scopi promozionali).

L'art. 121-bis del Tuir comprende nel suo ambito applicativo anche gli aeromobili da turismo e le navi e imbarcazioni da diporto. Con riferimento a tali beni, tuttavia, le nuove disposizioni non introducono alcuna novità rispetto a quelle previgenti. Pertanto, le spese di acquisizione e gli altri componenti negativi relativi all'impiego di tali beni restano deducibili per intero solo nel caso in cui gli stessi siano utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (ad esempio, aeromobili da turismo e imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione). Ovviamente, questa fattispecie non riguarda gli esercenti arti e professionisti.

Al di fuori di tale fattispecie, le spese e gli altri componenti negativi relativi agli aeromobili da turismo nonché alle navi e alle imbarcazioni da diporto sono fiscalmente irrilevanti, così come le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo di tali beni.

Le nuove disposizioni, per effetto del comma 3 dell'art. 17 della L. n. 449 del 1997, entrano in vigore dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 e riguardano anche i beni acquisiti in periodi d'imposta anteriori, fermi restando gli effetti prodotti nei precedenti periodi di imposta in applicazione delle disposizioni previgenti.

Sono deducibili per intero le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzazione di autovetture ed autocaravan di cui alle richiamate lett. a) e m) del comma 1 dell'art. 54 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, motocicli e ciclomotori, destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Si ricorda che devono considerarsi utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività non può essere esercitata (ad esempio, sono tali le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse).

Tale fattispecie non riguarda gli esercenti arti e professionisti.

Il regime di deducibilità integrale si applica, altresì, per le spese e gli altri componenti ne-

gativi relativi ai veicoli (autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori) adibiti ad uso pubblico.

Si precisa che devono considerarsi tali i veicoli per i quali vi sia un atto rilasciato dalla pubblica amministrazione che attesti tale destinazione.

Il regime di deducibilità integrale si applica, infine, alle spese e agli altri componenti negativi relativi ai suddetti veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Al riguardo, posto che tale destinazione deve essere provata attraverso idonea documentazione (ad esempio, da una specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente), la condizione temporale si intende verificata nel caso in cui l'assegnazione in uso promiscuo si sia protratta per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro, fermo restando che nel caso di beni acquisiti o ceduti nel corso del periodo d'imposta dovrà avervi riguardo, anziché alla maggior parte del periodo di imposta, alla maggior parte del periodo di possesso del bene nel corso dell'esercizio, da parte del datore di lavoro. Si precisa inoltre che per la verifica della condizione temporale non è necessario che il veicolo assegnato al dipendente sia dallo stesso effettivamente utilizzato in via continuativa. È irrilevante, altresì, la circostanza che l'assegnazione del veicolo ad un dipendente sia revocata e il veicolo stesso venga nuovamente assegnato ad altro dipendente, dovendosi avere riguardo alla destinazione del veicolo all'uso promiscuo del dipendente in senso oggettivo.

Per il caso in cui l'utilizzo promiscuo non raggiunga il periodo temporale minimo richiesto, si rinvia alle precisazioni fornite successivamente.

Si ricorda che il regime di deducibilità integrale si applica, al verificarsi delle fattispecie descritte, a prescindere dal volume di cilindrata dei veicoli e senza alcuna limitazione del costo ammesso in deduzione a titolo di ammortamento o a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio.

Qualora i veicoli indicati (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) non siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, ovvero adibiti ad uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Per i soggetti che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, la percentuale di deducibilità è elevata all'80 per cento.

Nelle ipotesi di esercizio in forma individuale di arti o professioni la deduzione delle spese e di ogni altro componente negativo è ammessa limitatamente ad un solo veicolo. Nessun limite è, invece, stabilito con riferimento al numero dei veicoli ammessi in deduzione nelle ipotesi di esercizio di attività di impresa.

La lett. b) del comma 1 dell'art. 121-bis del Tuir, stabilisce che il costo sostenuto per l'ac-

quisto, la locazione anche finanziaria o il noleggio dei veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale rileva entro determinati limiti massimi.

In particolare, nelle ipotesi di acquisto a titolo di proprietà del veicolo, non si tiene conto della parte del costo che eccede:

- lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan;
- lire 8 milioni per i motocicli;
- lire 4 milioni per i ciclomotori.

Si precisa che debbono comprendersi nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio, Iva indebitabile).

Ad esempio, nel caso dell'acquisto di un'autovettura di costo pari a 50 milioni, l'importo deducibile ai fini fiscali a titolo di ammortamento sarà il cinquanta per cento della quota di ammortamento stanziata nel periodo di imposta riferibile alla parte di costo rappresentato da 35 milioni. Nel caso in questione, ipotizzando un ammortamento fiscale pari al 25 per cento del costo, l'importo ammesso in deduzione, commisurato al coefficiente di ammortamento stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988, sarà pari a 4.375.000 (cioè al 50 per cento della quota di ammortamento riferibile a 35 milioni; infatti: $35.000.000 \times 25\% \times 50\% = 4.375.000$).

È il caso di aggiungere che tale modalità di calcolo della quota deducibile si applica anche nell'ipotesi di ammortamento anticipato ai sensi dell'art. 67, comma 3, del Tuir.

Si ricorda che il suddetto limite di 35 milioni è elevato a 50 milioni per le autovetture utilizzate dai soggetti esercenti attività di agenzia e rappresentanza di commercio.

Per i veicoli utilizzati in locazione finanziaria viene disposto che non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente alla parte di costo di detti veicoli che eccede i limiti suindicati.

Si precisa al riguardo che il costo rilevante ai fini in questione è quello sostenuto dal concedente. Qualora l'Iva afferente i canoni di locazione risulti, ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indebitabile per l'utilizzatore, detto costo va considerato al lordo

dell'Iva assolta dal locatore. Ad esempio, nel caso in cui il costo sostenuto dal concedente (comprensivo di Iva) per l'acquisto di un'autovettura sia pari a 60 milioni, l'importo deducibile per l'utilizzatore sarà pari al 50 per cento della quota dei canoni corrispondente al rapporto tra il suddetto limite di 35 milioni e il costo sostenuto dal concedente (60 milioni). Nell'esempio ipotizzato, dunque, l'importo deducibile è pari alla metà del 58,33 per cento dei canoni contrattuali.

Nell'ipotesi di veicoli utilizzati a titolo di locazione semplice e di noleggio non si tiene conto dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede:

- lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan;
- lire 1,5 milioni per i motocicli;
- lire ottocentomila per i ciclomotori.

Al riguardo, si precisa che nel caso di contratti di noleggio "full service" (trattasi di quei contratti misti nei quali la causa economica prevalente è rappresentata dalla locazione del veicolo rispetto alle ulteriori prestazioni che vengono fornite a seguito della stipula del contratto, quali, ad esempio, la manutenzione ordinaria, il pagamento dell'assicurazione, della tassa di proprietà, la sostituzione dell'autovettura in caso di guasto) i limiti suddetti vanno assunti al netto delle spese riferibili alle predette prestazioni accessorie. Ciò a condizione che dal contratto risulti specificamente indicata la quota della tariffa di noleggio riferibile alle spese per servizi accessori che, in tal caso, sono autonomamente deducibili nella misura del 50 per cento ovvero nella misura dell'80 per cento per gli agenti e rappresentanti di commercio. In mancanza di siffatta specificazione, la tariffa corrisposta dovrà essere considerata unitariamente e rileverà per intero ai fini del raggiungimento dei limiti posti dal legislatore.

Si precisa che i suindicati limiti riferiti ai canoni di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, devono essere ragguagliati al periodo di utilizzo del veicolo se inferiore al periodo d'imposta.

Il regime di deducibilità parziale delle spese e degli altri componenti negativi si applica anche ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per un periodo di tempo inferiore alla maggior parte del periodo di imposta (ovvero del possesso). In questo caso, la parte di spese e degli altri componenti negativi proporzionalmente riferibile al periodo di assegnazione in uso promiscuo al dipendente è deducibile per intero ai sensi dell'art. 62, comma 1, del Tuir; ciò anche nel caso in cui l'importo così determinato sia superiore a quello costituente reddito di lavoro per il dipendente a norma dell'art. 48, comma 4, lett. a), del Tuir. Per la deduzione al 50 per cento della restante quota delle spese dovrà tenersi conto anche dei limiti massimi sopraindicati in relazione al costo di acquisto e ai canoni di locazione o di noleggio. Pertanto, l'ammontare della quota di ammortamento ovvero dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non riferibile al periodo di assegnazione in uso promiscuo, si renderà deducibile (al 50 per cento o all'80 per cento per gli esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio) solo per la parte proporzionalmente corrispondente ai suddetti limiti. Ad esempio, ipotizzando il caso di un'autovettura di costo pari a 60 milioni, assegnata in uso promiscuo per quattro mesi nel corso dell'esercizio e ammortizzata con coefficiente del 25 per cento, la parte della quota di ammortamento riferibile ai mesi di utilizzo promiscuo ($\frac{1}{3}$ di 15 milioni) è deducibile per intero; la restante parte (10 milioni) assume rilievo nei limiti del 58,33 per cento, ossia $(35.000.000:60.000.000) \times 100$ ed è,

quindi, deducibile per un importo pari a 2.916.500 ($5.833.000 \times 50\%$).

I regimi di deducibilità integrale o parziale devono essere applicati, per ciascun periodo d'imposta sulle singole quote di ammortamento e, pertanto, se in un periodo d'imposta il veicolo viene assegnato in uso promiscuo al dipendente, la quota di ammortamento è interamente deducibile; viceversa, se in un successivo periodo d'imposta il veicolo non è destinato ad un utilizzo per cui è ammessa la deducibilità integrale delle spese ad esso afferenti, la quota di ammortamento sarà soggetta alle limitazioni sopra esaminate.

Ai fini della determinazione del reddito di impresa le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Il comma 3 dell'art. 121-bis del Tuir dispone che, ai fini dell'applicazione del comma 7 dell'art. 67 dello stesso testo unico, il costo dei veicoli assoggettabili nel periodo di imposta al regime di deducibilità parziale, si assume nei limiti rilevanti per la deduzione delle relative quote di ammortamento.

Ai fini della formazione del plafond di calcolo previsto da tale norma, il costo dei beni da assumere a riferimento è rappresentato dal costo massimo fiscalmente rilevante (35 milioni) ridotto della percentuale di deduzione del 50 per cento; conseguentemente, nel caso di un'autovettura il cui costo sia pari a 40 milioni, il costo rilevante ai fini del suddetto plafond deve essere assunto entro il limite di 17,5 milioni.

Per gli esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, invece, la deduzione delle spese di manutenzione deve essere effettuata sulla base dei diversi limiti previsti dalla norma in esame.

Va inoltre precisato che le spese di manutenzione, riparazione, ecc. afferenti i veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale devono essere distintamente rilevate rispetto a tutte le altre spese della specie riguardanti la generalità dei beni ammortizzabili (ivi compresi i veicoli soggetti al regime di deducibilità integrale). L'importo di dette spese distintamente rilevato concorrerà nella misura del 50 per cento alla formazione dell'ammontare massimo deducibile nell'esercizio (5 per cento del plafond) e dell'eccedenza deducibile per quinti nei successivi esercizi.

Si ricorda infine che qualora ricorra l'ipotesi prevista dall'ultimo periodo dello stesso comma 7 dell'art. 67 i compensi periodici pattuiti per la manutenzione dei veicoli assoggettabili al regime di deducibilità limitata sono ammessi in deduzione nell'esercizio di competenza nei limiti del 50 per cento o dell'80 per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o di rappresentanza di commercio e il costo dei veicoli stessi non concorre alla determinazione del plafond.

I criteri di deduzione dell'art. 121-bis del Tuir trovano applicazione esclusivamente nei

riguardi dei mezzi di trasporto a motore ivi espressamente individuati. Tra questi non sono compresi gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone o cose (immatricolati sub lett. c), comma 1, dell'art. 54 del nuovo codice della strada).

Le spese e gli altri componenti negativi relativi a veicoli non indicati nello stesso art. 121-bis del Tuir, sono, in via di principio, integralmente deducibili nella determinazione del reddito a condizione che si riferiscano esclusivamente ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi.

In particolare, con riferimento ai citati autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e di cose (immatricolati sub lett. c), comma 1, dell'art. 54 del codice della strada) la deduzione integrale delle spese e degli altri componenti negativi sostenuti per il loro utilizzo è ammessa se l'autoveicolo al quale esse afferiscono è effettivamente ed oggettivamente destinato al trasporto promiscuo di persone o cose.

A tal fine si ritiene che abbiano tale destinazione i veicoli, diversi da quelli dotati di pianale di carico esterno all'abitacolo, per i quali la superficie dell'abitacolo, in misura non inferiore alla metà, sia destinata in modo permanente al trasporto di cose. Pertanto, ad esempio, si considerano destinati al trasporto promiscuo i veicoli sprovvisti permanentemente di sedili posteriori idonei al trasporto di persone ovvero, pur in presenza degli stessi, qualora residui una superficie, comunque non inferiore alla metà dell'intero abitacolo, destinata al trasporto di cose.

Qualora non venga rispettato il predetto parametro, le spese e ogni altro componente negativo non sono deducibili per intero ma, nel rispetto del principio di inerenza, secondo il criterio recato dal comma 1, lett. b), dell'art. 121-bis del Tuir (deduzione nella misura del 50 per cento o dell'80 per cento). Come anticipato, le disposizioni recate dal nuovo art. 121-bis del Tuir si rendono applicabili a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1997 e interessano non solo i veicoli acquisiti a titolo di proprietà ovvero a titolo di locazione anche finanziaria o di noleggio in tale periodo d'imposta, ma anche i veicoli acquisiti precedentemente.

Al riguardo, si precisa, con specifico riferimento ai veicoli (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) assoggettabili, nel nuovo assetto normativo, al regime di deducibilità parziale, che la determinazione degli importi ammessi in deduzione a titolo di ammortamento ovvero a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non è influenzata dall'ammontare eventualmente già dedotto a tale titolo nei precedenti periodi di imposta. Conseguentemente, nel caso, ad esempio, di un'autovettura il cui costo di acquisizione sia stato pari a 30 milioni e per la quale siano state già dedotte in base al previgente regime fiscale quote di ammortamento pari complessivamente a 20 milioni, l'applicazione

delle nuove regole comporta semplicemente la riduzione al 50 per cento delle ulteriori quote di ammortamento ammesse nonché degli altri componenti negativi afferenti il suo utilizzo. Analogamente, nel caso di un'autovettura di costo superiore al limite dei 35 milioni (ovvero dei 50 milioni per gli esercenti attività di agenzia e rappresentanza di commercio), l'applicazione delle nuove regole comporta l'irrelevanza della parte delle ulteriori quote di ammortamento proporzionalmente riferibile al costo eccedente detto limite.

■ **Detassazione del reddito d'impresa reinvestito (art. 3 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994, n. 489; art. 3, comma 89, L. 28 dicembre 1995, n. 549).**

Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento

L'art. 3, comma 89, della L. n. 549 del 1995, ha introdotto una disciplina di carattere antielusivo per effetto della quale si procede al recupero dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto di investimento siano ceduti entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione degli investimenti stessi.

In particolare, la norma prevede che il reddito escluso dall'imposizione si ridetermina diminuendo il volume degli investimenti del periodo di imposta agevolato di un ammontare pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti dalle cessioni dei beni oggetto di agevolazione (con esclusione di quelle effettuate nel corso di procedure concorsuali), da assumere indipendentemente dall'ammontare dei costi che hanno concorso alla formazione del predetto volume di investimento e i costi sostenuti nello stesso periodo di imposta in cui si procede alle cessioni, per la realizzazione di investimenti delle stesse tipologie previste dall'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dal comma 87 dell'art. 3 della L. n. 549 del 1995 (con esclusione, in ogni caso, degli investimenti in immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore).

A tal fine assumono rilievo tutte le operazioni di cessione da cui derivano componenti di reddito fiscalmente rilevanti. Nel volume dei disinvestimenti rilevanti, agli stessi effetti, va ricompreso anche il valore normale dei beni destinati a finalità di consumo personale o familiare dell'imprenditore o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Pertanto, assumono rilevanza ai fini in questione gli atti di conferimento in società e le operazioni di cessione dell'azienda o di rami aziendali.

La differenza tra il reddito a suo tempo agevolato e quello così rideterminato costituisce una sopravvenienza attiva del periodo di imposta in cui si verificano le cessioni, che do-

vrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi.

Come già ricordato il beneficio della detassazione è escluso per gli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento. Pertanto, nel caso in cui l'immobile strumentale sia per natura che per destinazione perda quest'ultima caratteristica entro i due periodi di imposta successivi, il cambio di destinazione è da considerarsi equivalente a una operazione di cessione con le conseguenze da essa derivanti, assumendo ai fini della determinazione dell'eventuale sopravvenienza attiva, il valore normale da determinare con riferimento al momento del cambio di destinazione. Si precisa, inoltre, che in caso di cambiamento della destinazione territoriale degli investimenti agevolati ai sensi del citato comma 85, L. n. 549 del 1995, tale operazione deve considerarsi ugualmente equiparata ad un atto di cessione; in tal caso occorre assumere il valore normale del bene da determinare in riferimento al momento del trasferimento dello stesso.

Si ricorda che l'investimento consistente nell'acquisto dei veicoli cui si applica il regime di deducibilità limitata di cui all'art. 67, comma 10, del Tuir, concorre a formare il volume degli investimenti agevolabili per un ammontare pari al 50 per cento del costo sostenuto. Corrispondentemente, nel caso di cessione dei beni in esame occorrerà tener conto, ai fini della decurtazione degli investimenti, del 50 per cento del corrispettivo realizzato.

■ **Dichiarazione predisposta da due diversi soggetti - articolazione del Mod. 770/99**

Il Mod. 770 può essere suddiviso in non più di due parti, se tale modalità di compilazione risulta più agevole, sempreché almeno una delle parti sia trasmessa in via telematica per il tramite di un intermediario.

La prima deve contenere necessariamente:

- il modello base con l'indicazione dei dati identificativi del dichiarante;
- i quadri ST, SU e SQ, relativi ai riepiloghi dei versamenti;
- il quadro SS, concernente i dati riassuntivi di tutti i quadri che il dichiarante è tenuto a compilare (anche se predisposti da un altro soggetto);
- il quadro SV, da presentare in caso di operazioni societarie straordinarie e di successione;

Può, inoltre, contenere uno o più degli altri quadri.

La seconda parte della dichiarazione, predisposta da un altro soggetto, contiene, invece, soltanto il modello base e i quadri predisposti da quest'ultimo.

Ciascun soggetto deve indicare, nel riquadro relativo alla presentazione della dichiarazione, i quadri che si impegna a trasmettere, anche direttamente, ovvero che consegna ad una banca convenzionata o ad un ufficio postale. Deve, altresì, riportare il codice fiscale dell'intermediario che provvederà a trasmettere i quadri mancanti ovvero deve barrare l'apposita casella se i restanti quadri sono trasmessi direttamente o consegnati ad una banca convenzionata o ad un ufficio postale.

In tal modo:

- la dichiarazione trasmessa dal primo soggetto (identificato dalla lettera A da inserire nell'apposito spazio) contiene, sia pure sinteticamente, tutti i dati. In tale, dichiarazione, nella zona riservata alla "Firma della dichiarazione", vanno indicati tutti i quadri che il dichiarante è tenuto a compilare;
- i dati analitici relativi ai quadri mancanti sono invece contenuti nella parte della dichiarazione inviata dal secondo soggetto (identificato dalla lettera B da inserire nell'apposito spazio) che trasmette o fa trasmettere, gli elenchi che integrano la prima dichiarazione. Nella zona riservata alla "Firma della dichiarazione" vanno comunque indicati tutti i quadri che compongono la dichiarazione.

Non è consentito l'invio separato di dichiarazioni diverse da quelle del sostituto d'imposta. Non è, pertanto, possibile inviare, nell'ambito della dichiarazione unificata, separatamente la dichiarazione ai fini dei redditi da quella ai fini dell'IVA.

■ **Dual income tax (DIT)**

Con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, sono state emanate norme volte a favorire la capitalizzazione delle imprese.

In particolare è stata prevista l'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta sugli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria del capitale investito per cui va suddiviso il reddito imponibile in due parti (da cui l'espressione DIT "Dual Income Tax") l'una commisurata al rendimento ordinario dei nuovi apporti di capitale investito alla quale applicare la suddetta aliquota ridotta, l'altra assoggettata all'aliquota ordinaria.

Ambito soggettivo di applicazione

I beneficiari delle disposizioni agevolative previste dalla DIT, interessati alla compilazione del presente modello di dichiarazione del reddito sono:

- persone fisiche esercenti attività commerciale (imprenditore individuale, collaboratori familiari di impresa familiare e coniuge di azienda coniugale non gestita in forma societaria);
- soci persone fisiche di società in nome collettivo;

- soci persone fisiche di società in accomandita semplice.
- Inoltre, per effetto del combinato disposto del comma 2, dell'art. 5 del D.Lgs. in esame e del comma 3, dell'art. 5 del Tuir, rientrano nell'ambito delle disposizioni agevolative anche:

- d) i soci persone fisiche delle società di armamento;
- e) i soci persone fisiche delle società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

Si precisa che il comma 2 del menzionato art. 5 stabilisce che le imprese suindicate per poter fruire dei benefici della DIT devono aver tenuto la contabilità ordinaria.

In particolare, tale previsione normativa risulta soddisfatta nell'ipotesi in cui:

- a) il soggetto abbia tenuto la contabilità ordinaria in quanto ha superato i seguenti limiti di ricavi di cui all'art. 53 del Tuir:
 - 360 milioni, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
 - 1 miliardo, per le imprese aventi per oggetto altre attività;
- b) il soggetto abbia tenuto la contabilità ordinaria anche a seguito di opzione irrevocabile per detto regime.

La "opzione irrevocabile" prevista nel menzionato dettato normativo va intesa, come peraltro emerge dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs., alla stregua di una opzione avente carattere permanente. Relativamente al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione detta opzione irrevocabile si esercita barrando l'apposita casella in corrispondenza del rigo VO15 del quadro VO della dichiarazione IVA.

Il comma 5 dell'art. 5 del D.Lgs. in esame prevede, infine, che la disciplina agevolativa in argomento si applica anche ai soggetti commerciali non residenti per le attività svolte mediante stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato.

Trattasi, in particolare, per quanto di competenza del presente modello di dichiarazione, delle persone fisiche non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Esclusioni dall'ambito soggettivo di applicazione

Sono esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione della DIT, i soggetti sottoposti alle procedure di fallimento o di concordato fallimentare, posto che dette procedure sono finalizzate alla chiusura di un fallimento già dichiarato.

Relativamente alle imprese sottoposte alla liquidazione ordinaria, alla procedura di amministrazione controllata di cui al titolo IV del R.D. 16 marzo 1942, n.267 nonché al concordato preventivo con o senza cessione dei beni, si fa presente che le stesse rientrano nel novero di quelle ammesse alla agevolazione. Trattasi, infatti, di procedure finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica allo scopo di evitare l'instaurarsi di procedure concorsuali.

Contenuto della disposizione agevolativa

L'agevolazione si concretizza in un assoggettamento separato ad imposizione sui redditi (con l'aliquota del 19 per cento) sulla parte del reddito d'impresa dichiarato corrispondente alla "remunerazione ordinaria del capitale investito".

Gli elementi necessari per la quantificazione della parte di reddito assoggettabile all'aliquota ridotta sono:

- a) la variazione in aumento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996;
- b) la remunerazione ordinaria, stabilita con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con quello del tesoro, da applicarsi alla variazione in aumento del capitale investito di cui al precedente punto a).

La variazione in aumento del capitale investito

Preliminarmente si precisa che le indicazioni che seguono per la determinazione della quota di reddito d'impresa agevolato, sono specificamente riferite all'imprenditore individuale posto che per il socio persona fisica di società di persone commerciale è la società stessa che provvede a calcolare ed a comunicare la quota di reddito agevolata da attribuirsi al socio medesimo. In ordine alla "variazione in aumento del capitale investito" si fa presente che questa è costituita dalla differenza positiva tra:

- a) gli incrementi derivanti da:
 - conferimenti in denaro;
 - utile dell'esercizio ad esclusione di quello destinato a riserva non disponibile costituita a fronte di plusvalenze derivanti dalla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, comma 1, n. 4), c.c.;
- b) i decrementi del patrimonio netto con attribuzione dello stesso, a qualsiasi titolo, all'imprenditore ed ai suoi collaboratori familiari.

Qualora l'impresa sia iniziata in corso d'anno la variazione in aumento deve essere ragguagliata alla durata del periodo stesso rispetto all'intero anno, atteso che la remunerazione ordinaria, stabilita con apposito decreto ministeriale, è riferita all'anno solare.

Individuazione e momento di rilevanza degli incrementi derivanti da conferimenti in denaro

Relativamente agli incrementi derivanti da conferimenti, la norma dispone che rilevano esclusivamente quelli effettuati in denaro.

Tra i conferimenti in denaro vanno compresi, ad esempio i versamenti eseguiti dall'imprenditore a valere sul capitale proprio.

I conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data di versamento; ne consegue che gli stessi concorrono alla formazione dell'incremento in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data di versamento e quella di

chiusura del periodo d'imposta in cui sono stati effettuati.

Con riguardo ai periodi d'imposta successivi a quello in cui il conferimento di denaro è stato effettuato, il conferimento stesso continua ad avere rilevanza, ai fini dell'incremento del capitale investito, per il suo intero ammontare.

Individuazione e momento di rilevanza degli incrementi derivanti da conseguimento dell'utile d'esercizio

La norma prevede espressamente l'esclusione della rilevanza ai fini della DIT dei soli accantonamenti a riserva non disponibile costituita a fronte di plusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (cosiddetto "equity method") in applicazione dell'art. 2426, comma 1, n. 4), c.c.. Pertanto, laddove alla formazione dell'utile d'esercizio abbiano concorso plusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni con il predetto metodo, la quota di utile derivante da tale plusvalenza, non rileva ai fini della variazione in aumento del capitale investito.

Ad eccezione di tale ipotesi, l'utile dell'esercizio conseguito dall'imprenditore individuale rileva sempre ai fini dell'incremento del capitale investito valido ai fini DIT.

La norma stabilisce che gli accantonamenti di utili rilevano a partire dalla data di inizio dell'esercizio nel corso del quale tali riserve si sono formate, vale a dire dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile dell'esercizio. Mancando nell'imprenditore individuale tali formalità, l'utile dell'esercizio rileva, in ogni caso, a partire dal primo giorno dell'esercizio successivo a quello in cui è conseguito. Con riguardo agli esercizi successivi, l'utile continua ad avere rilevanza, ai fini dell'incremento del capitale investito, per l'intero importo.

Individuazione e momento di rilevanza dei decrementi dalla riduzione con attribuzione a qualsiasi titolo dell'imprenditore o ai suoi familiari

Tra i decrementi rilevanti ai fini della determinazione della variazione del capitale investito, si comprendono i prelievi di denaro e le assegnazioni di beni, a valere sul capitale proprio.

Si fa presente che tutti i decrementi sopra indicati costituiscono diminuzioni del capitale investito ai fini della DIT, sia se effettuati mediante versamento di denaro, sia se effettuati mediante l'assegnazione di beni.

Le riduzioni del patrimonio netto sopra individuate rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificate.

Ad esempio, qualora un soggetto, il cui esercizio coincide con l'anno solare, abbia

effettuato il 30 giugno 1998 un prelievo, a far valere sul capitale, di 100, lo stesso rileverà, ai fini della riduzione del capitale investito, a partire dal 1° gennaio 1998.

Detti decrementi rileveranno per l'intero ammontare anche per gli esercizi successivi a quello nel quale le riduzioni si sono verificate.

Il limite non superabile del patrimonio netto

In ciascun esercizio la variazione in aumento del capitale investito non può comunque eccedere il patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio, escluso l'utile del medesimo periodo.

Nell'ipotesi, pertanto, in cui detta variazione in aumento – costituita dal risultato positivo della somma algebrica di incrementi e decrementi del capitale investito – sia superiore all'importo del patrimonio netto diminuito dell'utile dell'esercizio risultante alla data di chiusura dell'esercizio, l'eccedenza non sarà utilizzabile ai fini del computo dell'agevolazione in argomento.

Esempio:

Variazione in aumento rilevante ai fini DIT del capitale investito:	L. 444
Patrimonio netto alla chiusura dell'esercizio al netto del relativo utile:	<u>L. 400</u>
Eccedenza non utilizzabile:	L. 44

Nell'esempio, la variazione in aumento del capitale rilevante è limitata a 400 ed il restante 44 non può essere utilizzato ai fini della DIT.

Le perdite dell'esercizio e quelle di esercizi precedenti non costituiscono decrementi ai fini DIT; peraltro, i conferimenti in denaro rilevano comunque ai fini agevolativi ancorché gli stessi siano effettuati per far fronte alle predette perdite.

Relativamente alla nozione di patrimonio netto si fa presente che per l'imprenditore individuale questa è riferibile al capitale proprio formato, ad esempio, dal capitale conferito, dalle perdite dell'esercizio e degli esercizi precedenti e dalle specifiche riserve iscritte in bilancio.

Resta escluso ai fini di cui trattasi, in quanto espressamente previsto dalla norma, l'utile dell'esercizio.

Riduzioni della variazione in aumento del capitale investito

Gli artt. 2 e 3, comma 3, lett. c), del D.Lgs. n. 466 del 1997, allo scopo di evitare che la disciplina della DIT possa prestarsi a manovre elusive, moltiplicando a cascata gli effetti agevolativi ovvero creando effetti distorsivi nell'attribuzione dell'agevolazione, elencano talune fattispecie che danno luogo ad un disconoscimento

della variazione in aumento del capitale investito.

È opportuno precisare che le fattispecie in commento riducono la base DIT successivamente alla verifica del limite non superabile del patrimonio netto di cui al precedente paragrafo.

Le fattispecie antielusive, contemplate nei predetti articoli 2 e 3, non possono esaurire la casistica ipotizzabile, tant'è che l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 466/1997, stabilisce che alle "disposizioni del presente decreto si applicano" le norme antielusive previste dal terzo comma dell'art. 37 e dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Riduzione della base DIT derivante dall'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari

L'ammontare della variazione in aumento del capitale investito non è riconosciuto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelle risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996. Relativamente ai "titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni", si precisa che sono tali quelli non rappresentativi di merci, i certificati di massa, le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo (cfr. art. 81, comma 1, lett. c-ter), del Tuir in vigore dal 1° luglio 1998).

Riduzione della base DIT derivante dal corrispettivo pagato per l'acquisto di aziende

La variazione in aumento del capitale investito non è riconosciuta fino a concorrenza del corrispettivo per l'acquisizione di aziende (o di rami d'azienda) già appartenenti ad impresa controllata o comunque facente capo allo stesso soggetto economico. Al riguardo si precisa che il corrispettivo non deve essere necessariamente in denaro; pertanto, anche il corrispettivo in natura riduce la variazione in aumento del capitale investito.

Si fa presente che, ai fini della individuazione della nozione di controllo e di soggetto economico, non può che farsi riferimento alla nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c., con la precisazione che il predetto riferimento deve necessariamente estendersi anche ai soggetti diversi dalle società di capitali (persone fisiche e società di persone).

Riduzione della base DIT derivante dai conferimenti in denaro a favore di società o enti del gruppo e incremento dei crediti da finanziamento nei confronti dei medesimi soggetti

Preliminarmente va rilevato lo scopo di evitare che si dia luogo ad un effetto moltiplicatore a catena degli incrementi di capitale rilevanti ai fini della DIT in conseguenza del conferimento a più soggetti dell'unico iniziale apporto di denaro. In particolare, l'art. 3 del citato D.Lgs. n. 466

individua i soggetti interessati alle operazioni di seguito descritte: trattasi dei soggetti che rivestono, in base all'art. 2359 del c.c., sia la qualità di controllanti che di controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante.

L'anzidetta disposizione si applica anche qualora una o più società interessate al rapporto di controllo di cui sopra sia soggetto non residente.

Riduzione della base DIT derivante dai conferimenti in denaro a favore di società o enti del gruppo

La variazione in aumento del capitale investito è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. La riduzione, prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio.

Si precisa che la condizione del controllo – la cui nozione è stata in precedenza analizzata – che comporta la riduzione della base DIT, deve sussistere all'atto del conferimento e può essere anche una conseguenza del conferimento stesso, laddove il predetto controllo si realizzi per effetto delle azioni o quote ricevute a seguito del medesimo conferimento e rileva ancorché il controllo stesso si sia verificato anche per un solo giorno del periodo di imposta.

Resta inteso che, qualora i conferimenti effettuati anteriormente a quello che ha determinato la situazione di controllo siano riconducibili ad un unico disegno diretto all'acquisizione del controllo stesso, realizzato tuttavia con conferimenti effettuati in tempi diversi al fine di eludere la portata della norma in commento, si renderà applicabile, sussistendone i presupposti, la disposizione contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in forza del richiamo che a quest'ultima norma fa l'art. 6 del D.Lgs. n. 466/1997.

Infine, si fa presente che una volta ridotta la base DIT per effetto del conferimento in denaro, la riduzione stessa permane anche laddove il controllo venga meno.

Riduzione della base DIT derivante dall'incremento dei crediti da finanziamento nei confronti dei medesimi soggetti

La variazione in aumento del capitale investito non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento dei crediti da finanziamento rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996. Rientra nella nozione di crediti da finanziamento ogni credito derivante da operazioni di finanziamento ancorché non iscritto fra le immobilizzazioni finanziarie.

Per verificare l'obbligo della riduzione della base DIT è quindi necessario porre a raffron-

to l'importo complessivo dei crediti da finanziamento in bilancio alla fine dell'esercizio per il quale si è calcolata la variazione in aumento del capitale investito, con l'importo complessivo dei crediti da finanziamento risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996. L'eventuale maggior valore del primo importo rispetto al secondo determina una riduzione della variazione in aumento del capitale investito.

Ulteriori requisiti richiesti per poter fruire dell'agevolazione DIT

La variazione in aumento del capitale investito, come sopra determinata, rileva ai fini del computo dell'agevolazione, fino a concorrenza:

- della riduzione dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, esistenti alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996;
- del valore dei beni strumentali nuovi di cui agli art. 67 e 68 del Tuir, acquisiti anche mediante contratti di locazione finanziaria, a decorrere dall'esercizio successivo a quello sopra citato.

Riconoscimento della base DIT nei limiti della riduzione dei debiti da finanziamento al netto dei crediti da finanziamento

Tenuto conto che i soggetti diversi dalle società di capitale non hanno l'obbligo di redigere il bilancio secondo gli schemi previsti dagli artt. 2424 e seguenti c.c., l'individuazione dei crediti e dei debiti da finanziamento deve essere comunque operata con riferimento alle voci patrimoniali classificabili nei predetti articoli del codice civile e, in particolare, per i debiti, deve essere effettuata con riferimento al passivo dello stato patrimoniale, lett. D) - Debiti, nn. 3) debiti verso banche, 4) debiti verso altri finanziatori, 7) debiti rappresentati da titoli di credito, 8) 9) e 10) - debiti, rispettivamente, verso imprese controllate, collegate e controllanti. Relativamente ai predetti nn. 7), 8), 9) e 10), è necessario precisare che gli stessi rilevano ai fini dell'agevolazione solo se aventi natura finanziaria.

La destinazione della variazione in aumento del capitale investito a riduzione dei debiti da finanziamento rileva ai fini dell'agevolazione ancorché la predetta riduzione si riferisca a debiti verso soggetti controllati. Relativamente ai crediti da finanziamento, l'individuazione deve essere operata con riferimento alle voci patrimoniali classificabili nell'art. 2424 c.c. e, in particolare, all'attivo, III - immobilizzazioni finanziarie, n. 2) - crediti: a) b) c) e d) rispettivamente verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso altri. Rientrano inoltre nella nozione di crediti da finanziamento quelli afferenti ad operazioni di natura finanziaria ancorché

non costituenti immobilizzazioni finanziarie. Nella nozione "crediti da finanziamento" non devono essere ricompresi quelli destinati alla concessione di finanziamenti a soggetti controllati, in quanto questi hanno già generato una riduzione della base DIT in virtù di quanto disposto dalla lett. c) del comma 3, dell'art. 3 del D.Lgs. n. 466/1997.

È opportuno precisare che il computo annuale della riduzione dell'importo complessivo dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, deve avvenire con riguardo alla situazione debitoria e creditoria esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre 1996.

Riconoscimento della base DIT nei limiti dell'acquisizione di beni strumentali nuovi

Per quanto attiene ai beni strumentali di cui agli art. 67 e 68 del Tuir, si precisa che gli stessi debbono essere necessariamente "nuovi", cioè acquistati dal soggetto produttore o costruttore ovvero dal soggetto rivenditore, restando di conseguenza esclusi quelli già utilizzati da altri soggetti, residenti o non residenti, anche in locazione o comodato.

In ordine alla nozione di "beni strumentali nuovi" sono stati forniti chiarimenti nel punto 3.5 della circolare n. 181/E del 27 ottobre 1994 e nella voce "Detassazione del reddi-

to d'impresa reinvestito" dell'Appendice alle istruzioni dei modelli di dichiarazione dei redditi 1996.

Gli acquisti dei suddetti beni devono avvenire a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 30 settembre 1996.

Il valore dei suddetti beni va assunto al lordo delle quote di ammortamento e in proporzione al loro periodo di possesso nell'esercizio. Pertanto, in caso di acquisto e cessione dei suddetti beni in corso d'anno, il valore degli stessi dovrà essere necessariamente ragguagliato al periodo di possesso, espresso in giorni, nell'esercizio.

Per quanto concerne i beni acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, il costo rilevante ai fini del computo dell'agevolazione è costituito da quello di acquisto dei beni stessi sostenuto dal concedente; a tal fine il predetto costo va assunto al netto dell'Iva nei casi in cui questa sia detraibile e non ha alcun rilievo il prezzo di riscatto.

Per i beni fungibili, il valore deve essere assunto con il metodo "primo entrato, primo uscito".

Tale ultimo criterio comporta che in caso di estromissione del bene dall'impresa per qualunque causa (ad esempio, cessione, assegnazione all'imprenditore e ai suoi collaboratori familiari, eliminazione, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) nel corso del periodo in cui il bene rileva ai fini dell'agevolazione, deve considerarsi uscito per primo il bene acquistato per primo.

Esempio:

Reddito di partecipazione in impresa agevolato ai fini DIT:	Lire 40.000.000
Reddito di partecipazione in impresa non agevolato:	Lire 15.000.000
Reddito di lavoro dipendente:	Lire 95.000.000

Totale reddito imponibile: Lire 150.000.000

Scaglioni di reddito (Lire)		Aliquota d'importo	
da	0	a	15.000.000
da	15.000.001	a	30.000.000
da	30.000.001	a	60.000.000
da	60.000.001	a	135.000.000
oltre	135.000.000		

Calcolo dell'imposta Irpef sul reddito complessivo, escluso il reddito d'impresa agevolato DIT

Scaglioni di reddito (Lire)		Aliquota d'importo	Importo (Lire)
da	0	a	15.000.000
da	15.000.001	a	30.000.000
da	30.000.001	a	40.000.000
da	40.000.001	a	60.000.000
da	60.000.001	a	135.000.000
da	135.000.001	a	150.000.000
Totale imposta ordinaria Irpef			43.150.000

Il reddito agevolato ai fini DIT pari a L. 40.000.000 sarà assoggettato separatamente all'Irpef con aliquota del 19 per cento, quindi:

L. 40.000.000 x 19% = L. 7.600.000 (imposta separata Irpef)

Con riferimento al tale criterio di calcolo, si fa presente che i beni in precedenza detenuti in base a contratti di locazione finanziaria si considerano "entrati" nel momento del loro riscatto.

Con riferimento alla nozione di beni fungibili si ritiene che questi, secondo quanto stabilito dalla Cassazione con "sentenza n. 5113 del 1977", siano individuabili nei beni che, nella "valutazione sociale, vengono considerati sostanzialmente uguali, per l'identità dei loro essenziali elementi strutturali e della loro funzione, anche se ciascuno di essi è provvisto di ulteriori caratteristiche individualizzanti, le quali sono però considerate non essenziali, così da essere sostituibili e surrogabili fra loro".

Il valore dei beni rileva sino all'esercizio in cui lo stesso risulta integralmente ammortizzato in base ai coefficienti stabiliti dal decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988.

Per valore del bene deve intendersi quello fiscalmente riconosciuto. Ne consegue che nel caso di acquisto, ad esempio, di autovetture soggette alle limitazioni di deducibilità contenute nell'art. 121-bis del Tuir, il valore dell'acquisizione dei suddetti beni, ai fini dell'agevolazione in argomento, rileverà nei limiti in esso indicati.

La condizione sopra posta è riferibile anche ai beni che sono stati acquisiti in locazione finanziaria; al riguardo, si rammenta che affinché l'acquisizione dei beni in leasing rilevi ai fini DIT il contratto di locazione finanziaria deve avere durata almeno pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di ammortamento stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988 mentre, per i beni immobili, il contratto deve avere una durata non inferiore a otto anni.

Con riguardo, inoltre, ai beni acquisiti in proprietà, si deve prescindere dalle modalità di deduzione delle quote di ammortamento ("ridotte", "anticipate", "accelerate" o deduzione integrale per beni di costo unitario inferiore ad un milione), di fatto adottate dal soggetto, in quanto il valore del bene rileva, ai fini dell'agevolazione, fino all'esercizio in cui lo stesso risulta ammortizzabile in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti con il predetto D.M. 31 dicembre 1988. Le eventuali cessioni di beni strumentali di cui all'art. 67 e 68 del Tuir, prima del loro completo ammortamento, comporta, come già precisato, la rilevanza del valore del bene ceduto ai fini del computo dell'agevolazione prevista dal D.Lgs. in commento in relazione ai giorni di possesso.

Eccedenza della parte di reddito che fruisce dell'aliquota ridotta rispetto al reddito complessivo netto

Qualora la quota del reddito dell'impresa assoggettabile all'aliquota ridotta, risulti superiore all'intero reddito imponibile dell'impresa stessa, l'eccedenza non può essere utilizzata ai fini DIT e, conseguentemente, è persa.

Remunerazione ordinaria del capitale investito

La remunerazione ordinaria da applicare all'incremento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, al fine di individuare l'importo della parte del reddito imponibile da assoggettare ad aliquota d'imposta ridotta, è determinata, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, da emanarsi con riferimento a ciascun esercizio entro il 31 marzo dell'anno in cui è in corso l'esercizio medesimo, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici e privati, aumentabili fino al 3 per cento a titolo di compensazione del maggior rischio.

Tale coefficiente deve essere applicato alla base DIT determinata secondo le indicazioni fornite nei paragrafi precedenti.

Determinazione dell'imposta sostitutiva Irpef

Il reddito d'impresa dichiarato dall'imprenditore individuale e dai soci persone fisiche di società di persone commerciali può essere assoggettato separatamente all'imposta sul reddito con l'aliquota del 19 per cento, relativamente alla parte del predetto reddito d'impresa corrispondente all'ammontare agevolato determinato con i criteri indicati nei precedenti paragrafi.

L'espressione "assoggettato separatamente" comporta, nella sostanza, l'applicazione di un'imposta sostitutiva, la cui aliquota è fissata nella misura del 19 per cento.

Tale reddito concorre alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche esercenti attività d'impresa e dei soci delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, ai fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del Tuir.

In sostanza, ai fini della formazione degli scaglioni di cui all'art. 11 del Tuir per la determinazione dell'imposta Irpef, il reddito d'impresa agevolato, in presenza di altri redditi imponibili, concorrerà alla formazione del primo scaglione e dei successivi fino a concorrenza del suo intero ammontare; pertanto, gli eventuali altri redditi, rispetto a quello agevolato, si aggiungeranno a quello agevolato ai fini della formazione degli scaglioni successivi (vedere l'esempio contenuto nella pagina).

Ciò posto, appare utile precisare che il predetto calcolo ai fini della determinazione del reddito imponibile riguarda esclusivamente gli imprenditori individuali e i soci persone fisiche delle società di persone, con esclusione, pertanto, dell'ipotesi in cui i soci siano società di persone ovvero di capitali, atteso che il reddito agevolato concorre alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche e dei soci delle società personali ai fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del Tuir.

Passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria anche per opzione irrevocabile

Se l'obbligo per la tenuta della contabilità ordinaria, anche per effetto di esercizio di opzione irrevocabile, decorre da un periodo d'imposta successivo a quello in corso al 30 settembre 1996, è necessario fare riferimento, ai fini delle variazioni in aumento del capitale investito e delle riduzioni dei debiti, agli elementi patrimoniali di apertura risultanti all'inizio del periodo d'imposta in cui sorge l'obbligo medesimo nonché ai beni strumentali acquisiti a decorrere dell'esercizio stesso. Al riguardo, si fa presente che i predetti elementi risultanti dalla situazione patrimoniale da redigere con riferimento all'inizio del periodo d'imposta, dovranno essere valutati secondo i criteri stabiliti dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689, che disciplina le modalità di passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria.

■ Emolumenti arretrati

L'art. 3, comma 82, lett. a), della L. 28 dicembre 1995, n. 549, ha sostituito la lett. b) del comma 1 dell'art. 16 del Tuir, precisando che gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente, riferibili ad anni precedenti, sono soggetti a tassazione separata se percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti. Pertanto, le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza sono di due tipi: quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di provvedimenti amministrativi, e quelle oggettive di fatto, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti, entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta (ad esempio: sospensione totale del pagamento delle retribuzioni non derivante da circostanze imputabili alla preordinata volontà del datore di lavoro e dei dipendenti ma da una accertata situazione di grave dissesto finanziario; tardivo pagamento del trattamento di cassa integrazione, trattandosi di ipotesi imputabile all'adozione di complesse procedure, tipiche di molti enti pubblici). Resta fermo che l'applicazione del regime della tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologico rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Lo stesso trattamento è riservato ai compensi e alle indennità di cui alle lett. a) e g) del comma 1 dell'art. 47 del Tuir, nonché alle pensioni e agli assegni di cui al comma 2 dell'art. 46 del Tuir.

Per effetto, inoltre, della sentenza della Corte Costituzionale 11-22 luglio 1996, n. 287, sono da ricomprendere tra i redditi da assoggettare a tassazione separata, ricorrendone le predette condizioni, anche gli arretrati di indennità di disoccupazione di cui alla lett. e) del comma 1 dell'art. 47 del Tuir. A tal proposito si precisa che non sono emolumenti arretrati e, quindi, non sono assoggettabili a tassazione separata le indennità di disoccupazione agricola corrisposte nella stessa annualità in cui è stata presentata la relativa domanda.

■ Esercizio di arti e professioni

L'art. 49, comma 1, del Tuir definisce redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio di arti o professioni, cioè dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo non rientranti tra quelle imprenditoriali, anche se esercitate in forma associata.

Il requisito della professionalità sussiste quando il soggetto pone in essere una molteplicità di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo con regolarità, stabilità e sistematicità.

L'abitudine si diversifica dalla occasionalità in quanto quest'ultima implica attività episodiche, saltuarie e comunque non programmate.

Tale differenza è fondamentale per distinguere i redditi di lavoro autonomo abituale, che vanno dichiarati nel quadro RE, sezione I, dai redditi di lavoro autonomo occasionali, che, essendo qualificati redditi diversi, vanno dichiarati nel quadro RL.

■ Immobili strumentali relativi all'impresa

Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano strumentali per l'esercizio dell'attività commerciale ai sensi dell'art. 40, comma 2, del Tuir:

- gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (cc.dd. strumentali per destinazione);
- gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o in comodato (cc.dd. strumentali per natura) classificati o classificabili nei gruppi B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi), C (unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia), D (immobili a destinazione speciale), E (immobili a destinazione particolare), e nella categoria A/10 (uffici e studi privati), a condizione che la destinazione ad ufficio o studio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

Si precisa che, ai sensi dell'art. 77 del Tuir, gli immobili strumentali si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'art. 2217 del c. c. o, per i soggetti indicati nell'art. 79 del Tuir, nel registro dei beni ammortizzabili. Al riguardo, si ricorda che, con riferimento ai soggetti indicati nell'art. 79 del Tuir, l'art. 2, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 ha disposto che le annotazioni da eseguire nel registro dei beni ammortizzabili ai sensi dell'art. 16 del D.P.R. n. 600 del 1973 possono essere effettuate anche nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'Iva.

Il citato art. 77, comma 1, si applica, per gli immobili strumentali per destinazione, solo con riferimento a quelli acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992.

Relativamente agli immobili strumentali per destinazione acquisiti precedentemente a tale data, per i quali non sia stata esercitata l'opzione per la loro esclusione dal patrimonio dell'impresa, ai sensi dell'art. 58 della L. n. 413 del 1991, continua ad operare la presunzione assoluta di appartenenza all'impresa, a prescindere dall'iscrizione degli stessi nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili. Detta presunzione opera anche nel caso in cui, pur essendo stata esercitata l'opzione, sia stato omesso il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dal citato art. 58.

Relativamente agli immobili strumentali per natura, si precisa che le relative quote di ammortamento vanno calcolate sul costo storico di acquisizione e tenendo conto, per quelle acquistate anteriormente al 1° gennaio 1974, dei criteri di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689. Se l'immobile è stato acquistato in esercizi anteriori a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, il contribuente può dedurre soltanto le quote di ammortamento maturate a partire dall'esercizio avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, mentre non possono essere computate in diminuzione le quote relative a periodi di imposta precedenti, non deducibili in base alla previgente normativa.

Per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore, è riconosciuto, ai fini fiscali, il costo determinato in base alle disposizioni di cui al richiamato D.P.R. n. 689 del 1974, da iscrivere tra le attività relative all'impresa nell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile; in tal caso le quote di ammortamento sono deducibili a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione. Qualora i beni strumentali provenienti dal patrimonio personale erano utilizzati alla data del 31 dicembre 1988, il valore ad essi attribuibile, anche ai fini della deduzione delle quote di ammortamento, va commisurato al valore normale dei beni medesimi a tale data.

Se i predetti beni non sono stati indicati nell'inventario relativo all'anno 1988, nel periodo di imposta in cui ne verrà effettuata l'iscrizione assumerà rilevanza fiscale il valore

normale determinato con riferimento alla suindicata data.

■ Imposte inededucibili

Sulla base dell'art. 64, comma 1, del Tuir, le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Sono altresì ineducibili l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con D.L. 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla L. 26 novembre 1992, n. 461, e l'imposta comunale sugli immobili istituita con D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nonché l'imposta sostitutiva di cui al D.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 e l'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

■ Indennità di esproprio

Con tale espressione si fa riferimento alle plusvalenze ed alle altre somme di cui all'art. 11, commi da 5 a 8, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, percepite a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nel corso del procedimento espropriativo e a seguito di occupazione acquisitiva, compresi gli interessi su tali somme e la rivalutazione.

Per la nozione di occupazione acquisitiva deve farsi riferimento all'espropriazione di fatto che si verifica quando la pubblica autorità, occupando illegittimamente un suolo privato e destinandolo irreversibilmente a realizzazioni di interesse pubblico, crea i presupposti per la emanazione di un provvedimento giudiziario che riconosce al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso.

In forza delle citate disposizioni le indennità e le altre somme devono essere dichiarate a condizione che siano state corrisposte relativamente ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al D.M. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici, e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla L. 18 aprile 1962, n. 167, e successive modificazioni. Non vanno assoggettati a ritenuta e, pertanto, non vanno dichiarate le indennità percepite in relazione all'esproprio di aree diverse da quelle indicate (quali quelle di tipo E ed F) indipendentemente dall'uso cui sono destinate.

Va precisato che le somme percepite a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nell'ambito del procedimento espropriativo, nonché quelle comunque riscosse a titolo di risarcimento del danno a seguito di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni d'urgenza divenute illegittime, come avanti

individuare, compresa la rivalutazione, danno luogo a plusvalenze ai sensi dell'art. 11, comma 5, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, e vanno, pertanto, determinate secondo i criteri di cui all'art. 82, comma 2, ultimi due periodi, del Tuir. Vedere in questa Appendice la voce "Calcolo delle plusvalenze".

Invece le somme percepite a titolo di indennità di occupazione, diverse da quelle prima considerate, nonché gli interessi comunque dovuti sulle somme da cui derivano le anzidette plusvalenze, danno luogo, ai sensi dell'art. 11, comma 6, della citata L. n. 413, a redditi diversi di cui all'art. 81 del Tuir e vanno pertanto assunti a tassazione per il loro intero ammontare.

Non danno luogo a plusvalenza le somme corrisposte a titolo di indennità di servitù in quanto nei casi di specie il contribuente conserva la proprietà del cespite. Conseguentemente, in questi casi non si applica la ritenuta di cui all'art. 11, comma 7, della citata L. n. 413 del 1991. Non devono, altresì, essere assoggettate a tassazione quali indennità di esproprio le somme relative ad indennità di esproprio di fabbricati ed annessi pertinenze, né le indennità aggiuntive spettanti ai sensi dell'art. 17, comma 2, della L. n. 865 del 1971, ai coloni, mezzadri, fittavoli ed altri coltivatori diretti del terreno espropriato.

Per ulteriori informazioni sulle indennità in questione si rinvia ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 194/E del 24 luglio 1998.

■ Interessi passivi e costi indiretti

Per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché quelli sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Con i medesimi criteri previsti per gli interessi passivi possono essere aggiunti al costo di fabbricazione anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.

Per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti sia per la loro costruzione che per la loro ristrutturazione, a condizione che siano stati imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso.

■ Lottizzazione

Questa voce interessa, in particolare, i soggetti tenuti a dichiarare le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a), del Tuir.

Al riguardo si sottolinea che la nozione tecnica di lottizzazione è desumibile dall'art. 8 della L. 6 agosto 1967, n. 765, che ha sostituito i primi due commi dell'art. 28 della legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150, e dalla circolare n. 3210 del 28 ottobre 1967 con la quale il Ministero dei Lavori Pubblici, in sede di istruzioni alle disposizioni di cui alla citata L. n. 765 del 1967, ha precisato che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento.

Assume rilievo, ai fini della normativa in esame, ogni operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione d'opere per l'edificabilità di terreni, anche se realizzata al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici.

A tal fine si richiama l'art. 18 della L. 28 febbraio 1985, n. 47, che definisce lottizzazione qualsiasi trasformazione urbanistica o edilizia dei terreni anche quando tale trasformazione venga predisposta attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denuncino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio.

■ Operazioni di riorganizzazione dell'attività produttiva

Il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, in vigore dall'8 novembre 1997, contiene una particolare disciplina riguardante le operazioni che ordinariamente vengono utilizzate per riorganizzare l'attività produttiva.

I procedimenti di riorganizzazione interessati dal citato D.Lgs. sono i seguenti:

- cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento;
- conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo e di collegamento;
- scambi di partecipazioni;
- fusioni e scissioni.

In particolare, con l'art. 1 del D.Lgs. in esame è stata istituita un'imposta sostitutiva, con l'aliquota del 27 per cento, sulle plusvalenze derivanti da:

- cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni (comma 1);
- cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento iscritte come tali nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci (comma 3).

Tale disposizione trova applicazione per le cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento poste in essere dalla data dell'8 novembre 1997.

Plusvalenze da cessione di azienda

Ambito soggettivo

La norma stessa si riferisce a tutti i soggetti che realizzano una plusvalenza, determinata ai sensi dell'art. 54 del Tuir, esclusi i casi di realizzo nel corso di una procedura concorsuale. Ne consegue che il regime agevolativo in esame si rende applicabile nelle ipotesi di plusvalenze per cessioni di aziende realizzate in caso di liquidazione ordinaria.

La norma agevolativa si rivolge ai soggetti che conseguono la plusvalenza nell'esercizio di attività commerciali sia in regime di contabilità ordinaria sia in regime di contabilità semplificata.

La norma in esame si applica anche in caso di cessione dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale che ha concesso in affitto o in usufrutto l'azienda medesima, ferma restando ovviamente l'ulteriore condizione del possesso triennale di cui si dirà nel prosieguo.

Ambito oggettivo

Con riferimento alle cessioni di aziende, va precisato che nel termine "cessione" si comprendono solo le cessioni a titolo oneroso che comportano il trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda; conseguentemente non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione stessa gli atti che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, quali, ad esempio, l'usufrutto dell'azienda.

Rientrano nella nozione di cessione anche le ipotesi di assegnazione, di conferimento e di permuta dell'azienda.

Con riferimento al termine "aziende", si precisa che esso va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa.

Va precisato, comunque, che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa.

Con riferimento al requisito del possesso per un periodo di tempo non inferiore a tre anni, si precisa che tale termine va computato, ai sensi dell'art. 2963 del c.c., avendo riguardo al giorno in cui l'azienda è stata acquistata o l'impresa si è costituita indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell'azienda. Così, ad esempio, nel caso in cui un'impresa acquisti il 30 giugno 1997 un macchinario per la propria azienda, costituita il 10 maggio 1995, e ceda l'azienda il 30 novembre 1998, egli potrà avvalersi della disposizione agevolativa in commento.

Si fa presente, inoltre, che in caso di cessione di azienda precedentemente concessa in affitto o in usufrutto, ai fini della sussistenza

del requisito triennale, si tiene conto anche del periodo in cui l'azienda è stata concessa in affitto o in usufrutto.

Plusvalenza da cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento

Ambito soggettivo

Il comma 3 dell'art. 1 prevede un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni di partecipazioni di controllo o di collegamento.

Condizione per l'applicazione di tale regime è che tali partecipazioni risultino iscritte negli ultimi tre bilanci come partecipazioni di controllo o di collegamento tra le immobilizzazioni finanziarie.

La norma si rivolge solo ai soggetti che conseguono la plusvalenza nell'esercizio di attività commerciali in regime di contabilità ordinaria.

Ambito oggettivo

Per quanto riguarda il termine "cessione" valgono le considerazioni svolte relativamente alla cessione di aziende.

La nozione di "controllo o di collegamento" è quella che risulta dall'art. 2359 c.c..

Tanto premesso, occorre rilevare che la norma in commento riferisce la situazione di controllo o di collegamento esclusivamente alle partecipazioni oggetto di cessione e prescinde quindi dal controllo o collegamento realizzati su altri presupposti.

In considerazione di ciò, non rilevano ai fini in esame:

- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate non mediante una partecipazione al capitale di rischio ma esclusivamente per effetto di particolari vincoli contrattuali;
- le partecipazioni che non danno diritto di voto (come, ad esempio, quelle rappresentate da azioni di risparmio o privilegiate);
- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate anche per effetto del possesso di diritti di usufrutto sulle azioni.

Per quanto riguarda il requisito della iscrizione delle suddette partecipazioni nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci dell'impresa cedente va precisato che l'iscrizione delle partecipazioni in esame deve risultare dagli ultimi tre bilanci degli esercizi precedenti quello in cui si è verificata la cessione.

Le partecipazioni cedute possono non essere detenute ininterrottamente nel periodo di tempo intercorrente tra l'ultimo ed il terzo ultimo bilancio precedente quello in cui si è verificata la cessione.

Per i soggetti che redigono il bilancio secondo schemi diversi da quelli previsti dall'art. 2424 c.c. e seguenti e dal D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, la condizione della iscrizione nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci si ritiene soddisfatta nel

caso in cui le partecipazioni di controllo o di collegamento risultino come tali nei bilanci ovvero da altri elementi certi e precisi della contabilità.

Si precisa che il rispetto delle suddette condizioni presuppone il concorso dei seguenti requisiti:

- chi cede deve avere il controllo o il collegamento mediante il possesso di una partecipazione;
- il requisito di controllo o collegamento deve essere esercitato interamente attraverso la partecipazione;
- il cessionario deve acquisire il controllo o il collegamento per effetto della cessione;
- per effetto della cessione il cedente perde il controllo ma non necessariamente il collegamento;
- nel caso di partecipazione di controllo la quota ceduta può anche non essere oggettivamente una quota di controllo purché mediante essa il cessionario acquisisca il controllo tenendo conto anche dell'eventuale partecipazione già in possesso del cessionario medesimo;
- nel caso di partecipazioni di collegamento la quota ceduta deve essere anche oggettivamente di collegamento;
- i requisiti anzidetti debbono verificarsi singolarmente in ciascuna operazione.

Relativamente al caso in cui la partecipazione ceduta sia stata iscritta con diversa consistenza negli ultimi tre bilanci precedenti alla cessione (ferma restando naturalmente la posizione di controllo o di collegamento che deve sussistere in ognuno dei tre bilanci), la disciplina agevolativa si renderà applicabile con riferimento all'intero ammontare delle partecipazioni cedute.

In proposito valga il seguente esempio.

Si ipotizzi il caso in cui il collegamento nella società A sia assicurato dal possesso di una partecipazione pari al 20 per cento del suo capitale sociale.

Se l'imprenditore ha iscritto la predetta partecipazione nella misura del 20 per cento nel terzo e nel secondo bilancio antecedente alla cessione e nella misura del 51 per cento nel bilancio immediatamente antecedente alla cessione medesima, quest'ultima anche per la parte eccedente il 20 per cento darà luogo all'applicazione del regime agevolato.

Regimi di tassazione applicabili

Con riferimento alle cessioni di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento per le quali sussistano i requisiti temporali previsti dalle disposizioni in esame si possono configurare due regimi di tassazione delle relative plusvalenze:

- quello ordinario, con l'applicazione dei criteri di cui all'art. 54 del Tuir;
- quello opzionale, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. in esame.

Regime ordinario

Quando la cessione ha per oggetto un'azienda, le plusvalenze conseguite possono, a scelta dell'imprenditore, essere assoggettate a tassazione ordinaria ovvero a tassazione separata a condizione, in quest'ultimo caso, che ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale le plusvalenze sarebbero imputabili come componenti del reddito di impresa e che l'azienda sia posseduta da più di cinque anni.

In caso di tassazione ordinaria, la plusvalenza è realizzata ai sensi dell'art. 54, comma 1, lett. a), del Tuir ed è determinata ai sensi del comma 2 del citato articolo.

Detta plusvalenza concorre, ai sensi del comma 4 del più volte richiamato art. 54 del Tuir, a formare il reddito imponibile dell'imprenditore interamente nell'esercizio del realizzo oppure, a sua scelta, per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

In caso di tassazione separata, la plusvalenza di cui trattasi è assoggettata all'imposta personale determinata, ai sensi dell'art. 18, comma 1, del Tuir, applicando all'ammontare conseguito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati conseguiti.

Nel caso in cui l'imprenditore individuale cede l'unica azienda, perdendo in tal modo lo status di imprenditore, potrà assoggettare a tassazione ordinaria, ai sensi dell'art. 54 del Tuir, senza possibilità di fruire della rateizzazione, la plusvalenza realizzata, oppure, assoggettare la stessa a tassazione separata se l'azienda è posseduta da più di cinque anni, ferma restando la possibilità di avvalersi dell'imposta sostitutiva prevista dal decreto in esame e di effettuare il versamento rateale previsto dall'art. 2 dello stesso decreto.

Qualora, invece, la cessione abbia ad oggetto una partecipazione di controllo o di collegamento, la plusvalenza realizzata concorre a formare il reddito, ai sensi dell'art. 54 del Tuir, senza possibilità di applicare l'imposta separatamente in virtù del richiamato art. 16 del Tuir medesimo che trova applicazione soltanto con riferimento alle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di aziende.

Regime sostitutivo

L'applicazione dell'imposta sostitutiva è un regime opzionale di tassazione al quale si accede compilando il prospetto di liquidazione dell'imposta sostitutiva contenuto nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate.

La disposizione in esame prevede che qualora in un periodo di imposta sono poste in essere più operazioni, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere esercitata relativamente ad ogni singola operazione.

Per singola operazione deve intendersi un'operazione di cessione avente le caratteristi-

che indicate ai commi 1 e 3 dell'articolo in esame e, pertanto, avere ad oggetto un'azienda posseduta per un periodo non inferiore a tre anni ovvero una partecipazione di controllo o di collegamento iscritta come tale nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci.

Il regime fiscale dei conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento

L'art. 3 del D.Lgs. n. 358 del 1997 contiene la disciplina fiscale applicabile alle operazioni di conferimento di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento. Le operazioni di conferimento disciplinate dall'art. 3 del provvedimento in esame sono quelle aventi ad oggetto aziende e partecipazioni di controllo o collegamento ai sensi dell'art. 2359 del c.c.

Per quanto riguarda il conferimento di azienda bisogna distinguere l'ipotesi in cui l'azienda conferita sia situata in Italia da quella in cui l'azienda stessa sia situata all'estero.

Nel caso in cui l'azienda sia situata all'estero i conferimenti sono rilevanti ai fini in esame solo se effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali.

Restano escluse le ipotesi di conferimento di azienda previste dall'art. 81, comma 1, lett. h) ed h-bis), del Tuir poiché non effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

Nel caso, invece, in cui l'azienda sia situata in Italia i conferimenti, ai sensi del comma 2 dell'art. 3 in esame, sono rilevanti anche se il conferente e/o il conferitario è un soggetto non residente.

Per quanto riguarda i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento, va precisato che gli stessi rilevano ai fini in esame se effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali.

L'operazione di conferimento è rilevante anche quando la partecipazione conferita riguarda una società o un ente non residente. Per quanto riguarda la nozione di azienda si rinvia a quanto precisato a proposito delle cessioni di aziende.

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 358 del 1997, il regime previsto dal citato art. 3, si applica alle succitate operazioni di conferimento poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso D.Lgs. (8 novembre 1997).

La disciplina applicabile ai conferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 358 del 1997

Modalità di determinazione della plusvalenza imponibile

Ai sensi del comma 1 dell'art. 3, nelle ipotesi di conferimento sopra evidenziate, ai fini dell'applicazione dell'art. 54 del Tuir, la plusvalenza derivante dal conferimento stesso

deve essere determinata assumendo come valore di realizzo il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute per effetto del conferimento nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda, in caso di conferimento di azienda, o alle partecipazioni, in caso di conferimento di partecipazioni, nelle scritture contabili del conferitario.

In considerazione di quanto sopra, la plusvalenza imponibile è costituita dalla differenza tra il valore di realizzo, e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto, rispettivamente, dell'azienda o della partecipazione conferita.

Tale modalità di determinazione del valore di realizzo costituisce, relativamente alle operazioni in questione, una implicita deroga alla regola posta in via generale dall'art. 9 del Tuir.

Nel caso di operazioni di conferimento non aventi le caratteristiche in precedenza illustrate (come ad esempio il conferimento di singoli beni), la plusvalenza imponibile continua ad essere determinata avendo riguardo alla nozione di valore normale, delineata dall'art. 9 del Tuir. Inoltre, considerato l'espresso richiamo all'art. 54 del Tuir, contenuto nella norma in esame, ne deriva che quest'ultima non trova applicazione con riferimento alle eventuali minusvalenze da conferimento, per le quali, quindi, rimane applicabile la disciplina dettata dagli articoli 9 e 66 del Tuir.

Nel caso in cui il conferimento abbia ad oggetto un'azienda, l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita va determinato sommando i singoli valori fiscalmente riconosciuti delle attività e delle passività che compongono il patrimonio dell'azienda conferita.

Regimi di tassazione applicabili

Per le operazioni di conferimento i regimi di tassazione applicabili sono quindi i seguenti:

- quello ordinario, secondo il quale le plusvalenze realizzate concorrono alla formazione del reddito d'impresa;
- quello opzionale, consistente nell'applicazione alle predette plusvalenze da conferimento dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 1 del provvedimento in esame, qualora ricorrano le condizioni ivi previste del possesso triennale dell'azienda ovvero dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci delle partecipazioni di controllo o di collegamento.

In proposito, salvo quanto già precisato con riferimento alla determinazione delle plusvalenze che avviene assumendo come valore di realizzo il maggiore tra quello attribuito dal conferente alle partecipazioni ricevute e quello attribuito dal conferitario all'azienda o alle partecipazioni conferite, valgono, relativamente ai regimi di tassazione applicabili alle suddette plusvalenze, le precisazioni già fornite in merito alle cessioni di aziende e di partecipazione di controllo o di collegamento.

Conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale

L'art. 3, comma 3, del provvedimento in esame disciplina l'ipotesi della cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute dall'imprenditore individuale a seguito del conferimento dell'unica azienda posseduta, stabilendo che la cessione stessa si considera effettuata nell'esercizio di attività d'impresa e, a tal fine, viene fatta salva l'applicazione dell'art. 16, comma 1, lett. g), del Tuir qualora ne sussistano i presupposti alla data del conferimento.

Il medesimo comma 3 stabilisce, inoltre, che la cessione delle partecipazioni effettuata oltre i tre anni dal conferimento viene assoggettata alla disciplina prevista dal D.L. 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 marzo 1991, n. 102. Nell'ipotesi in esame, la plusvalenza realizzata a seguito della cessione è assoggettata a tassazione ordinaria interamente nell'esercizio del realizzo, senza poter usufruire della rateizzazione prevista dall'art. 54, comma 4, del Tuir.

La medesima plusvalenza è assoggettabile a tassazione separata con l'aliquota determinata ai sensi dell'art. 18 del Tuir, qualora l'azienda conferita sia stata posseduta da più di cinque anni alla data del conferimento.

Il meccanismo di tassazione delle cessioni delle partecipazioni secondo i criteri del reddito d'impresa viene meno qualora la cessione stessa sia effettuata oltre i tre anni dal conferimento.

In tal caso riemerge il regime naturale di tassazione per le plusvalenze conseguite nel caso in esame e, pertanto, saranno applicabili le imposte sostitutive previste dal D.L. n. 27 del 1991, convertito nella L. n. 102 del 1991.

Per espressa previsione di legge in tale ipotesi si assume come costo delle partecipazioni il valore attribuito alle stesse ai sensi del comma 1 dell'art. 3 in esame.

Conseguentemente, a seguito del conferimento, i fondi in sospensione d'imposta esistenti nel bilancio dell'imprenditore individuale vengono meno in quanto quest'ultimo perde la qualifica di imprenditore e, pertanto, tali fondi sono assoggettati a tassazione secondo le regole ordinarie nel periodo d'imposta in cui il conferimento stesso è effettuato.

In caso di conferimento dell'impresa familiare, il titolare dell'impresa stessa che acquisisce le partecipazioni dalla società conferitaria dovrà liquidare i diritti di credito dei collaboratori familiari relativi agli incrementi patrimoniali loro spettanti secondo le regole civilistiche, senza che da ciò derivino conseguenze fiscali in ordine al valore delle dette partecipazioni.

La disciplina applicabile agli scambi di partecipazioni di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997

Ai fini del provvedimento in esame, sono considerati scambi di partecipazioni le seguenti operazioni:

- la permuta, con la quale uno dei soggetti indicati nell'art. 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n.1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lett. a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie (comma 1);

- i conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n.1, del c.c. (comma 2).

Il regime previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997 si applica alle operazioni poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso D.Lgs. (8 novembre 1997).

Lo scambio di partecipazioni

Lo scambio di partecipazioni realizzato tramite permuta

Il comma 1 dell'articolo in esame considera come scambio di partecipazioni la permuta mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'art. 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir.

Ai fini della definizione dei soggetti che intervengono nell'operazione, si indica di seguito come:

- 1) società acquirente, la società che intende acquisire o integrare il controllo;
- 2) società scambiata, la società della quale si intende acquisire il controllo;
- 3) soggetti scambianti, i soci della società scambiata.

Sia la società acquirente che la società scambiata devono essere entrambe società od enti soggetti all'Irpeg, residenti nel territorio dello Stato, mentre i soggetti scambianti non è necessario che abbiano la qualifica di imprenditori.

Sotto il profilo oggettivo, invece, è richiesto che lo scambio abbia ad oggetto una partecipazione che consenta alla società acquirente di assumere il controllo della società scambiata.

Va inoltre sottolineato, sul piano dei requisiti oggettivi, che l'operazione di scambio di partecipazioni mediante permuta è rilevante ai fini dell'articolo in esame indipendentemente dall'ammontare del conguaglio in denaro eventualmente pattuito dalle parti contrattuali sempreché, sul piano civilistico, l'entità del conguaglio in denaro non sia tale da snaturare l'operazione di permuta.

Con riguardo al requisito del controllo, valgono le medesime considerazioni svolte in merito alle operazioni di cui all'art. 1.

Lo scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento

Lo scambio di partecipazioni può essere attuato anche mediante operazioni di conferimento nella società acquirente da parte dei

soci imprenditori che detengono partecipazioni nella società scambiata.

Regimi applicabili

Lo scambio di partecipazioni mediante permuta non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percipiente.

In proposito si rileva che il riferimento al "costo" delle azioni o quote previsto dal citato articolo, è da intendersi come "valore fiscale" delle predette partecipazioni.

Nel caso in cui le partecipazioni ricevute siano state contabilizzate ad un valore superiore a quello attribuito alle partecipazioni date in cambio non risulta soddisfatta la condizione posta dalla norma in esame e, pertanto, l'operazione di permuta non potrà beneficiare del suddetto regime di neutralità e sarà, quindi, sottoposta al regime ordinario stabilito per la cessione di beni.

Il regime fiscale attribuito alle operazioni di conferimento di partecipazioni è diverso da quello previsto per le operazioni di permuta. In sostanza, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente, le partecipazioni ricevute a seguito del conferimento sono valutate in misura proporzionalmente corrispondente al valore contabile attribuito dalla conferitaria alle partecipazioni ricevute in conferimento.

L'adozione di tale criterio può comportare la evidenziazione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti per il conferente.

Nel caso infatti in cui la conferitaria dovesse iscrivere la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto alla stessa presso la conferente, la conferente medesima è tenuta a rilevare una plusvalenza pari alla differenza tra il valore di iscrizione della partecipazione conferita presso la conferitaria e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto alla partecipazione stessa presso di essa.

In proposito valga il seguente esempio:

Si ipotizzi che una partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata dopo il conferimento iscritta al medesimo valore nella contabilità della conferitaria.

In tal caso non emerge alcuna plusvalenza in capo alla conferente in quanto la stessa assume le partecipazioni ricevute allo stesso valore fiscale attribuito alle partecipazioni acquisite dalla conferitaria.

Si ipotizzi viceversa che la suddetta partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata iscritta nella contabilità della conferitaria al valore di stima di 100.

In tal caso in capo alla conferente emerge una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore delle partecipazioni iscritte presso la conferitaria (100) e l'ultimo valo-

re fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite (80) presso la conferente.

D'altra parte le partecipazioni ricevute dalla conferente assumono un costo fiscalmente riconosciuto pari all'incremento di patrimonio netto formato dalla conferitaria a seguito del conferimento (nell'esempio 100).

Si rileva infine che le plusvalenze emergenti dallo scambio di partecipazioni possono essere assoggettate sia al regime ordinario di tassazione che a quello sostitutivo previsto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 358 del 1997, ove ricorrono i presupposti.

In caso di applicazione del regime sostitutivo previsto dal citato art. 1, l'opzione va effettuata compilando il modello per la liquidazione dell'imposta sostitutiva.

■ Parametri presuntivi di ricavi e compensi

I parametri approvati con il D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997 per effetto delle disposizioni previste dall'art. 3, comma 125, ultimo periodo, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, possono essere utilizzati per l'accertamento previsto dall'art. 3, comma 181, della L. n. 549 del 1995, (richiamato dall'art. 3, comma 126, della citata L. n. 662 del 1996) dei ricavi di cui all'art. 53 del Tuir, ad esclusione di quelli previsti dalle lettere c) e d) del comma 1 dello stesso articolo, e dei compensi di cui all'art. 50, comma 1, del Tuir, relativi al periodo di imposta 1998 **nei confronti dei contribuenti esercenti attività d'impresa per le quali non risultano approvati gli studi di settore ovvero, ancorché approvati, operano condizioni di inapplicabilità non estendibili ai parametri individuate nei decreti di approvazione degli stessi studi di settore.**

I contribuenti che intendono evitare tale tipo di accertamento possono adeguare, senza applicazione di sanzioni, i propri ricavi e compensi utilizzando gli appositi righi.

Qualora, a seguito di tale adeguamento, l'ammontare dei ricavi o compensi relativi all'anno 1998 superi i limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata (360 milioni e un miliardo di lire), per il periodo di imposta successivo non sorge l'obbligo di osservare gli adempimenti previsti per il regime ordinario di contabilità.

Per conoscere l'ammontare dei ricavi e dei compensi presunti sulla base dei parametri i contribuenti possono rivolgersi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria o utilizzare i supporti magnetici contenenti i programmi necessari per il calcolo dei predetti ricavi e compensi, gratuitamente distribuiti dalla stessa Amministrazione finanziaria anche tramite le associazioni di categoria e gli ordini professionali. Tali programmi sono disponibili anche su Internet al sito del Ministero delle finanze all'indirizzo "www.finanze.it".

Nel prodotto informatico verrà fornita la puntuale indicazione dei rigli dei modelli di dichiarazione da prendere a base per la determinazione del valore da assegnare alle diverse voci e variabili considerate ai fini dell'applicazione dei parametri.

L'accertamento basato sui parametri interessa i contribuenti con ricavi o compensi dichiarati di ammontare non superiore a 10 miliardi di lire. A tal fine, per gli esercenti attività di impresa va fatto riferimento ai ricavi di cui all'art. 53 del Tuir, ad eccezione di quelli previsti dalla lett. c) dello stesso articolo.

Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e periodici anche su supporti audiovideomagnetici e per i distributori di carburanti, i menzionati ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni, mentre per coloro che effettuano cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori simili si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

Per i contribuenti in regime di contabilità ordinaria l'accertamento in base ai parametri è possibile solo quando in sede di verifica sia rilevata la inattendibilità della contabilità in base ai criteri stabiliti con il regolamento approvato con D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570.

Si ricorda che i parametri non si applicano nei confronti dei contribuenti che esercitano attività per le quali non si è provveduto alla elaborazione degli stessi; tali attività sono indicate con il termine "esclusa" nelle tabelle degli indicatori allegate al D.P.C.M. 29 gennaio 1996. **I parametri, inoltre, non trovano comunque applicazione nei confronti dei soggetti per i quali operano le cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore previste dall'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 (vedere il paragrafo "Studi di settore" nelle Novità della disciplina del reddito d'impresa).**

Non si applicano, altresì, ai contribuenti il cui reddito è determinato con criteri di tipo forfetario (comprese le persone fisiche di cui all'art. 3, comma 171, della L. 23 dicembre 1996, n. 662), a quelli che omettono di presentare la dichiarazione dei redditi o che la presentano incompleta e alle imprese in liquidazione o interessate da procedure concorsuali.

Ulteriori precisazioni relative all'applicazione dei parametri sono contenute nella circolare ministeriale n. 117/E del 13 maggio 1996.

■ Perdite d'impresa in contabilità ordinaria

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 8, comma 1, del Tuir dall'art. 29 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, a decorrere dal periodo d'imposta 1995, il reddito complessivo si

determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarli e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 79 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 8, le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali nonché quelle derivanti da partecipazioni in società in nome collettivo e in accomandita semplice, in contabilità ordinaria, possono essere compensate in ciascun periodo d'imposta con i redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni (sia in contabilità ordinaria che semplificata) e limitatamente all'importo che trova capienza in essi. L'eccedenza può essere portata in diminuzione dei redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni negli esercizi successivi ma non oltre il quinto.

La nuova disciplina delle perdite si applica, per effetto del comma 2 del citato art. 29 del D.L. n. 41, anche alle perdite dei periodi d'imposta precedenti, non oltre il quinto, non compensate, secondo i previgenti criteri, con il reddito complessivo.

La descritta compensazione delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria con i redditi d'impresa conseguiti dallo stesso soggetto si effettua, a scelta del contribuente, nel quadro RF o RG, e/o RH, e/o RD, in cui è stato conseguito un reddito d'impresa positivo.

Si fa presente che la compensazione con il reddito di impresa conseguito nel periodo di imposta dovrà essere effettuata preliminarmente con le perdite d'impresa in contabilità ordinaria conseguite nel medesimo periodo di imposta e, per la parte non compensata, con l'eventuale eccedenza di perdite in contabilità ordinaria non compensate nei precedenti periodi d'imposta.

Le perdite d'impresa in contabilità ordinaria (comprese le eccedenze dei periodi d'imposta precedenti) non compensate nei quadri RF o RG, e/o RH e/o RD dovrà essere riportata nel "Prospetto delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno", contenuto nel quadro RS, secondo le istruzioni ivi previste.

In merito alle perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta, formatesi a decorrere dal 1997, vedi la voce "Riporto delle perdite" contenuta nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa e quelle derivanti dall'attuazione delle deleghe in materia tributaria".

■ Perdite riportabili senza limiti di tempo

Ai sensi dell'art. 8, comma 3, del Tuir, così come modificato dall'art. 8, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 358 del 1997, le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.

La norma di cui trattasi si applica alle perdite derivanti dall'esercizio di imprese in con-

tabilità ordinaria formatesi a decorrere dal periodo d'imposta 1997.

La disciplina in essa contenuta si applica anche ai soggetti che nel 1998 si trovano nel primo periodo d'imposta ovvero in uno dei primi tre periodi d'imposta.

Così, ad esempio, nel caso in cui l'attività di impresa sia iniziata nel corso del 1996, rientrano nel beneficio in esame le perdite conseguite nel 1998 e 1997, mentre si applica la disciplina del riporto in cinque periodi d'imposta relativamente alle perdite realizzate nel 1996.

■ Plusvalenze iscritte

Con le disposizioni recate dai commi 3 e 4, lett. a), n. 2), dell'art. 21 della citata L. 27 dicembre 1997, n. 449, è stato modificato il regime di trattamento delle plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale su beni diversi da quelli costituenti magazzino. L'intervento legislativo è consistito, in particolare, nell'abrogazione della lett. c) del comma 1 dell'art. 54 del Tuir e nella riformulazione della regola contenuta nella lett. c) del comma 1 del successivo art. 76, la cui nuova versione stabilisce che "il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito".

Per effetto di tali modifiche, pertanto, le suddette plusvalenze iscritte non concorrono più alla formazione del reddito e alla determinazione del costo fiscale dei beni rivalutati.

Ai sensi del comma 5 del suddetto art. 21, il nuovo regime trova applicazione a partire dal 1997; esso non riguarda, quindi, le plusvalenze iscritte in bilancio in esercizi anteriori, per le quali continuano a valere le disposizioni previgenti.

Si precisa che, in virtù di quanto stabilito dallo stesso comma 1 del citato art. 76, tale nuovo regime opera nei soli casi in cui nell'ambito del capo VI del Tuir non siano già previste autonome e diverse regole di trattamento dei maggiori valori iscritti in bilancio. È il caso, ad esempio, delle immobilizzazioni finanziarie (titoli e partecipazioni) valutate al costo, per le quali si rende applicabile la regola contenuta nel terzo periodo del quarto comma dell'art. 59 del Tuir, in virtù del rinvio ad essa operato dall'art. 66 del medesimo Tuir.

Si precisa, inoltre, che secondo la stessa lett. c) del comma 1 dell'art. 76, fanno eccezione alla nuova regola i maggiori valori iscritti la cui esclusione dalla formazione del reddito complessivo sia prevista da una norma speciale.

■ Proventi derivanti da depositi a garanzia di finanziamenti

L'art. 7, commi da 1 a 4, della L. n. 425 del 1996 ha introdotto l'obbligo di un pre-

lievo pari al 20 per cento dei proventi derivanti da depositi di denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e dai titoli similari effettuati da taluni soggetti a garanzia di finanziamenti concessi ad imprese residenti. Qualora il deposito sia effettuato presso soggetti non residenti e non vi sia l'intervento di un soggetto obbligato ad effettuare il prelievo alla fonte, il soggetto depositante è tenuto alla dichiarazione dei proventi ed al versamento del 20 per cento degli importi maturati nel periodo d'imposta. Detto obbligo non sussiste nel caso in cui il contribuente acquisisca dal depositario non residente, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, una certificazione - nella forma ritenuta giuridicamente autentica nel Paese di residenza del depositario stesso - attestante che il deposito non è finalizzato, direttamente o indirettamente, alla concessione di finanziamenti a imprese residenti, ivi comprese le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Tale documentazione deve essere conservata fino al 31 dicembre 2003 ed esibita o trasmessa su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

■ Proventi non computabili nella determinazione del reddito d'impresa

Rientrano tra tali componenti: i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta; i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva; le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche (queste indennità, se il contribuente non intende fruire del regime di tassazione separata - nel qual caso le stesse vanno evidenziate nel quadro RM - devono confluire, previa indicazione nel quadro stesso, nel reddito complessivo da indicare nel rigo RN1); le plusvalenze, le indennità e altri redditi di cui alle lettere da g) a n) del comma 1 dell'art. 16 del Tuir, quando ne è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dello stesso articolo (in tal caso l'indicazione di detti proventi nel rigo RF28 costituisce richiesta di avvalersi del regime di tassazione separata ai sensi dell'art. 16, comma 2, del Tuir).

■ Quote di partecipazione agli utili spettanti agli associati in partecipazione

La deducibilità delle quote di partecipazione agli utili spettanti agli associati in partecipazione è consentita:

- se il contratto di associazione in partecipazione risulta da atto pubblico o da scrittura privata registrata;
- se tale contratto contiene la specificazione dell'apporto e, qualora questo sia costituito da denaro e altri valori, elementi certi e precisi comprovanti l'avvenuto apporto;

- se con riguardo all'ipotesi di apporto costituito dalla prestazione di lavoro, gli associati non sono familiari dell'associante compresi tra quelli per i quali l'imprenditore non può fruire di deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta, ai sensi del comma 2 dell'art. 62 del Tuir;
- se il contratto di associazione in partecipazione non consiste nell'apporto rappresentato dall'emissione, da parte dell'associante, di titoli o certificati in serie o di massa, i cui proventi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 5 del D.L. 30 settembre 1983, n. 512, convertito dalla L. 25 novembre 1983, n. 649. Si rileva, infine, che l'attribuzione delle quote di utili spettanti all'associato in partecipazione da dedurre dal reddito d'impresa dell'associante, deve trovare obiettiva giustificazione nel lavoro effettivamente prestato o nell'entità dell'apporto di beni.

■ Redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva

Con questa denominazione viene fatto riferimento ad una serie di redditi di capitale per i quali il legislatore ha disposto, in via di massima, l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito complessivo soggetto all'Irpef in quanto trattasi di redditi che, se conseguiti in Italia per il tramite di un soggetto al quale viene attribuita la veste di sostituto d'imposta, sarebbero stati assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

A decorrere dall'anno 1997 tali redditi vengono assoggettati al pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura della ritenuta applicata in Italia sui redditi della stessa natura (art. 16 bis del Tuir introdotto dall'art. 21 della L. 27 dicembre 1997, n. 449).

Si reputa opportuno ricordare le ipotesi più ricorrenti alle quali si applica il regime in questione (salva l'opzione del contribuente per il regime ordinario).

Fra i redditi di fonte estera si devono quindi ricomprendere:

- a) gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. n. 601 del 1973 e degli altri titoli con regime fiscale equiparato, emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, nonché gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni medesime e di quelle emesse da non residenti, che vengono riconosciuti, sia in modo esplicito che implicito, nel corrispettivo di acquisto dei titoli stessi da soggetti non residenti;
- b) i proventi, divenuti esigibili entro il 30 giugno 1998, derivanti da cessioni a termine di obbligazioni e titoli similari effettuate nei confronti di non residenti;
- c) i proventi, compresa la differenza tra il valore di riscatto o di cessione delle quote o azioni ed il valore di sottoscrizione o acquisto, derivanti dalla partecipazione

ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero, situati negli Stati membri della UE, conformi alle direttive comunitarie, percepiti da persone fisiche senza applicazione della ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 12,50 per cento;

- d) i proventi derivanti dalle operazioni di finanziamento in valori mobiliari di cui all'art. 7 del D.L. 8 gennaio 1996, n. 6, convertito dalla L. 6 marzo 1996, n. 110, corrisposti da soggetti non residenti, compresi i proventi derivanti da mutuo di titoli garantito divenuti esigibili a partire da 1° luglio 1998;
- e) i proventi derivanti da operazioni di riporto, pronti contro termine su titoli e valute, divenuti esigibili a partire dal 1° luglio 1998, sempreché corrisposti da soggetti non residenti;
- f) i proventi derivanti da depositi di denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, costituiti presso soggetti non residenti, a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti, qualora i proventi stessi non siano stati percepiti per il tramite di intermediari;
- g) gli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari.

■ Regime forfetario dei contribuenti «minimi» (art 3, commi da 171 a 185, della L. 23 dicembre 1996, n. 662)

L'art 3, commi da 171 a 185, della L. n. 662 del 1996 ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 1997, un particolare regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa e di lavoro autonomo per i contribuenti cosiddetti "minimi".

Contribuenti minimi per il periodo d'imposta 1998 sono le persone fisiche esercenti attività d'impresa o arti e professioni per le quali nel 1997 sussistono congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) hanno realizzato un volume d'affari, ragguagliato ad anno, non superiore a 20 milioni di lire. Per la determinazione del volume d'affari occorre fare riferimento ai criteri enunciati nell'art. 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e cioè all'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione nell'anno con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36 del D.P.R. 633/72 (passaggi interni tra attività separate e passaggi di beni all'attività di commercio al minuto o per quelli da questa ad altre attività). Al volume d'affari vanno poi aggiunti i corrispettivi e compensi non rilevanti ai fini dell'Iva.

Nel caso, poi, in cui il soggetto d'imposta svolga più attività occorre considerare il volume d'affari complessivo relativo a tutte le attività esercitate ancorché gestite con contabilità separata o assoggettate, dalla normativa Iva, a regimi speciali;

b) hanno utilizzato beni strumentali, anche non di proprietà, di costo complessivo, ragguagliato ad anno in caso di acquisizione o dismissione, al netto degli ammortamenti, non superiore a lire 20 milioni. Al riguardo occorre, inoltre, precisare che concorrono a formare il costo complessivo solo i beni strumentali acquistati a titolo oneroso. In ordine, poi, ai beni strumentali adibiti ad uso promiscuo, cioè utilizzati in parte per lo svolgimento dell'attività artistica o professionale e d'impresa ed in parte per esigenze personali o familiari, il limite concernente il costo complessivo di detti beni strumentali deve essere calcolato in misura pari al 50 per cento del loro costo;

c) non hanno effettuato cessioni all'esportazione;

d) hanno corrisposto a dipendenti e/o collaboratori stabili, quindi con esclusione di collaboratori occasionali, compensi complessivi, tenendo conto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiori al 70 per cento del volume d'affari realizzato nell'anno 1997 sempre nel rispetto del limite di 20 milioni di lire.

Sono escluse dal regime forfetario, le attività di cui agli articoli 34, 74 e 74-ter del D.P.R. n. 633/72, nonché le attività rientranti in altri regimi speciali per le quali resta ferma la relativa disciplina come, ad esempio, l'attività di agriturismo di cui alla L. 5 dicembre 1985, n. 730.

Il reddito dei contribuenti minimi è determinato forfettariamente, in relazione all'attività prevalentemente esercitata, sulla base delle seguenti percentuali di redditività applicate al volume d'affari, aumentato dei corrispettivi e dei compensi non rilevanti ai fini dell'applicazione dell'Iva nonché di quelli non concorrenti alla formazione del volume d'affari:

- imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi: 75 per cento
- imprese aventi per oggetto altre attività: 61 per cento
- esercenti arti e professioni: 78 per cento

Si precisa che l'art. 3, comma 181, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, disciplina il passaggio dal regime forfetario all'ordinario e viceversa, allo scopo di evitare salti o duplicazioni di imposta. A tal fine i corrispettivi e i compensi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito imponibile non assumono rilevanza nella determinazione del reddito imponibile dei periodi successivi ancorché di competenza di tali periodi. Viceversa quelli che, ancorché di competenza del periodo soggetto alla disciplina forfetaria, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo, assumono rilevanza nei periodi successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Analogamente avviene nella ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario di tassazione a quello forfetario. In particolare, la base su cui appli-

care la percentuale di abbattimento, ai fini della determinazione del reddito, deve essere aumentata dei corrispettivi e dei compensi che non hanno concorso a formare il reddito imponibile di periodi di imposta precedenti. In altri termini, bisogna includere i corrispettivi ed i compensi che, pur avendo avuto la loro manifestazione contabile antecedentemente al 1° gennaio 1998, non erano compresi nelle dichiarazioni dei redditi presentate in applicazione dei corretti criteri, rispettivamente, di competenza e di cassa.

■ Rimborsi per trasferte [art. 62, comma 1-ter, del Tuir]

Ai sensi dell'art. 62, comma 1-ter, del Tuir, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero.

Al riguardo è opportuno precisare che il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a piè di lista. Inoltre qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio. Tali costi specifici potranno essere portati in deduzione, nel predetto limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuata nell'anno. Rimangono pertanto indeducibili i costi specifici relativi ai giorni di mancato utilizzo dei predetti alloggi destinati a dipendenti in trasferta.

Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti è stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza o a quello risultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali ovvero 20, se con motore diesel. Tale disposizione, che non si applica agli autoveicoli aziendali, esplica effetti anche nelle ipotesi in cui il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato ad utilizzare il proprio autoveicolo o un autoveicolo preso a noleggio per una specifica trasferta ovvero sia stato noleggiato un autoveicolo con il conducente. Ai fini della quantificazione dei predetti costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia (vedasi la circolare del Ministero delle Finanze 14/E del 8 gennaio 1999) ovvero, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe di noleggio.

■ Spese di manutenzione e riparazione

La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 67 del Tuir, in base alla quale i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni sono deducibili nell'esercizio di competenza, non ha carattere vincolante, nel senso che l'impresa ha facoltà di optare per la deduzione di detti compensi nei limiti e con le modalità di cui alle disposizioni precedenti dello stesso comma.

Qualora l'impresa intenda avvalersi del criterio di deduzione di cui al citato ultimo periodo del comma 7, lo stesso criterio va mantenuto per tutti i periodi di imposta compresi nella durata del contratto. In tal caso eventuali spese di manutenzione, riparazione ecc., diverse dai predetti compensi periodici vanno incluse tra le altre spese (e sono quindi deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili), senza tener conto del costo di quelli la cui manutenzione è affidata a terzi.

Sono esclusi, inoltre, dai criteri di deducibilità, previsti dall'art. 67, comma 7, del Tuir, le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089 e del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, per le quali operano le disposizioni di cui all'art. 65, comma 2, lett. c-ter), del Tuir.

Del costo dei suddetti beni non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale indicato nel citato art. 67, comma 7, del Tuir.

■ Trasferimento di sede all'estero [art. 20-bis del Tuir]

Il trasferimento all'estero della residenza o della sede dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Tale disposizione si applica anche se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero.

I fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza o della sede, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

■ Utili prodotti all'estero

Per utili prodotti all'estero e percepiti da residenti in Italia si intendono quelli distribuiti o comunque provenienti da società o enti residenti all'estero. Si precisa che, in presenza di Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, allorché il prelievo fiscale sia stato effettuato nell'altro Stato contraente in misura eccedente l'aliquota prevista dal Trattato, la maggiore imposta subita (vale a dire la sola differenza tra il prelievo effettivamente subito e l'aliquota convenzionale) non può essere recuperata attraverso il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero, bensì mediante un'apposita istanza di rimborso da presentare alle Autorità fiscali estere nei termini stabiliti dalla relativa legislazione.

Nella documentazione, da conservare a cura del contribuente, vanno specificati, in un'apposita distinta, oltre allo Stato o agli Stati esteri di produzione dei redditi, anche le relative imposte pagate all'estero in via definitiva.

■ Versamenti

I versamenti relativi all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze dichiarate nel quadro RT, ai proventi derivanti da depositi a garanzia, all'imposta sostitutiva sui redditi di capitale, nonché all'acconto sui redditi sottoposti a

tassazione separata e non soggetti a ritenuta alla fonte, devono essere effettuati con le stesse modalità e negli stessi termini previsti per i versamenti a saldo delle imposte sui redditi.

1. Proventi derivanti da depositi a garanzia
Il pagamento del 20 per cento dovuto sui proventi derivanti da depositi a garanzia di finanziamenti non percepiti per il tramite di banche e di altri intermediari finanziari deve essere effettuato dal contribuente utilizzando il codice tributo «1245 - proventi derivanti da depositi a garanzia di finanziamenti - art. 7, commi 1 e 2, D.L. n. 323/1996».

2. Redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti nei cui confronti si applica la ritenuta a titolo d'imposta.
L'art. 16 bis del Tuir, come introdotto dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, dispone il versamento di un'imposta sostitutiva con la stessa aliquota delle ritenute a titolo d'imposta. Detta imposta sostitutiva deve essere versata utilizzando il codice tributo «1242 - imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera».

3. Interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari.

Per gli interessi, i premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, non assoggettati all'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239, l'obbligo deve essere assolto mediante versamento utilizzando il codice tributo «1240 -

imposta sostitutiva su interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari di cui all'art. 4, comma 2, del D.Lgs. 239/96».

4. Versamento di acconto del 20 per cento sui redditi soggetti a tassazione separata.

Il pagamento deve essere effettuato dal contribuente utilizzando il codice tributo «4200 - Acconto delle imposte dovute sui redditi soggetti a tassazione separata - articolo 1, comma 3, del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669».

5. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze dichiarate nel quadro RT.

Ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva delle plusvalenze dichiarate nel quadro RT devono essere utilizzati i seguenti codici tributo:

- il codice tributo 4006, per le plusvalenze realizzate entro il 30 giugno 1998, indicate nella Sezione I del Quadro RT;
- il codice tributo 1108, per le plusvalenze indicate nella Sezione II del Quadro RT (art. 14, comma 7, D.Lgs. n. 461/1997);
- il codice tributo 1100, per le plusvalenze realizzate dal 1° luglio 1998 e indicate nella Sezione III-A del Quadro RT (art. 81, comma 1, lett. c, del Tuir);
- il codice tributo 1101, per le plusvalenze realizzate dal 1° luglio 1998 e indicate nella Sezione III-B del Quadro RT (art. 81, comma 1, lett. da c-bis a c-quinquies, del Tuir).

ELENCO DEI PAESI ESTERI

ABU DHABI	238	COSTA D'AVORIO	146	LIBANO	095	RWANDA	151
AFGHANISTAN	002	COSTARICA	019	LIBERIA	044	SAHARA OCCIDENTALE	166
AJMAN	239	CROAZIA	261	LIBIA	045	SAINT LUCIA	199
ALBANIA	087	CUBA	020	LIECHTENSTEIN	090	SAINT MARTIN SETTENTRIONALE	222
ALGERIA	003	DANIMARCA	021	LITUANIA	259	SALOMONE, ISOLE	191
AMERICAN SAMOA	148	DOMINICA	192	LUSSEMBURGO	092	SALVADOR	064
ANDORRA	004	DOMINICANA, REPUBBLICA	063	MACAO	059	SAMOA	131
ANGOLA	133	DUBAI	240	MACEDONIA	278	SAN MARINO	037
ANGUILLA	209	EAST TINOR	287	MADAGASCAR	104	SANT'ELENA	254
ANTIGUA E BARBUDA	197	ECUADOR	024	MADEIRA	235	SAO TOME E PRINCIPE	187
ANTILLE OLANDESI	251	EGITTO	023	MALAWI	056	SENEGAL	152
ARABIA SAUDITA	005	ERITREA	277	MALAYSIA	106	SEYCHELLES	189
ARGENTINA	006	ESTONIA	257	MALDIVE	127	SHARIAH	243
ARMENIA	266	ETIOPIA	026	MALI	149	SIERRA LEONE	153
ARUBA	212	FALKLAND	190	MALTA	105	SINGAPORE	147
ASCENSION	227	FAR OER, ISOLE	204	MAN, ISOLA	203	SIRIA	065
AUSTRALIA	007	FIJI, ISOLE	161	MARIANNE ISOLE, SETTENTRIONALI	219	SLOVACCA, REPUBBLICA	276
AUSTRIA	008	FILIPPINE	027	MAROCCO	107	SLOVENIA	260
AZERBAIGIAN	268	FINLANDIA	028	MARSHALL, ISOLE	217	SOMALIA	066
AZZORRE, ISOLE	234	FRANCIA	029	MARTINICA	213	SOUTH GEORGI	283
BAHAMA	160	FUJIYRAH	241	MAURITANIA	141	SPAGNA	067
BAHREIN	169	GABON	157	MAURIZIO, ISOLA	128	SRI LANKA	085
BANGLADESH	130	GAMBIA	164	MAYOTTE	226	ST KITTS E NEVIS	195
BARBADOS	118	GEORGIA	267	MELILLA	231	ST PIERRE E MIQUELON	248
BELGIO	009	GERMANIA	094	MESSICO	046	ST VINCENT E GRENADINE	196
BELIZE	198	GHANA	112	MICRONESIA, STATI FEDERATI	215	STATI UNITI D'AMERICA	069
BENIN	158	GIAMAICA	082	MIDWAY, ISLANDS	177	SUDAFRICANA REPUBBLICA	078
BERMUDA	207	GIAPPONE	088	MOLDAVIA	265	SUDAN	070
BHUTAN	097	GIBILTERRA	102	MONGOLIA	110	SURINAME	124
BIELORUSSIA	264	GIBUTI	113	MONTserrat	208	SVALBARD E JAN NAYEN ISLANDS	286
BOLIVIA	010	GIORDANIA	122	MOZAMBICO	134	SVEZIA	068
BOSNIA ERZEGOVINA	274	GOUGH	228	MYANMAR	083	SVIZZERA	071
BOTSWANA	098	GRECIA	032	NAMIBIA	206	SWAZILAND	138
BOUVET	280	GRENADA	156	NAURU	109	TAGIKISTAN	272
BRASILE	011	GROENLANDIA	200	NEPAL	115	TAIWAN	022
BRUNEI	125	GUADALUPA	214	NICARAGUA	047	TANZANIA	057
BULGARIA	012	GUAM	154	NIGER	150	TERRITORIO ANTARTICO BRITANNICO	180
BURKINA FASO	142	GUATEMALA	033	NIGERIA	117	TERRITORIO ANTARTICO FRANCESE	183
BURUNDI	025	GUAYANA FRANCESE	123	NIUE	205	TERRITORIO BRIT. OCEANO INDIANO	245
CAMERUN	119	GUERNSEY	201	NORFOLK ISLAND	285	THAILANDIA	072
CAMPIONE D'ITALIA	139	GUINEA	137	NORVEGIA	048	TOGO	155
CANADA	013	GUINEA BISSAU	185	NUOVA CALEDONIA	253	TOKELAU	236
CANARIE, ISOLE	100	GUINEA EQUATORIALE	167	NUOVA ZELANDA	049	TONGA	162
CAPO VERDE	188	GUYANA	159	OLANDA	050	TRINIDAD E TOBAGO	120
CAROLINE, ISOLE	256	HAITI	034	OMAN	163	TRISTAN DA CUNHA	229
CAYMAN ISLANDS	211	HEARD E MC DONALD ISLANDS	284	PAKISTAN	036	TUNISIA	075
CECA, REPUBBLICA	275	HONDURAS	035	PALAU, REPUBBLICA	216	TURCHIA	076
CENTROAFRICANA, REPUBBLICA	143	HONG KONG	103	PANAMA	051	TURKMENISTAN	273
CEUTA	246	INDIA	114	PANAMA - ZONA DEL CANALE	250	TURKS E CAICOS	210
CHAFARINAS	230	INDONESIA	129	PAPUA NUOVA GUINEA	186	TUVALU	193
CHAGOS, ISOLE	255	IRAN	039	PARAGUAY	052	UCRAINA	263
CHRISTMAS	282	IRAQ	038	PENON DE ALHUCEMAS	232	UGANDA	132
CIAD	144	IRLANDA	040	PENON DE VELEZ DE LA GOMERA	233	UMM AL QAIWAIN	244
CILE	015	ISLANDA	041	PERÙ	053	UNGHERIA	077
CINA, REPUBBLICA POPOLARE	016	ISOLE AMERICANE DEL PACIFICO	252	PITCAIRN	175	URUGUAY	080
CIPRO	101	ISRAELE	182	POLINESIA FRANCESE	225	UZBEKISTAN	271
CITTÀ DEL VATICANO	093	JERSEY	202	POLONIA	054	VANUATU	121
CLIPPERTON	223	JUGOSLAVIA	043	PORTOGALLO	055	VENEZUELA	081
COCOS (KEELING) ISLANDS	281	KAMPUCHEA	135	PORTORICO	220	VERGINI AMERICANE, ISOLE	221
COLOMBIA	017	KAZAKISTAN	269	PRINCIPATO DI MONACO	091	VERGINI BRITANNICHE, ISOLE	249
COMORE, ISOLE	176	KENYA	116	QATAR	168	VIETNAM	062
CONGO	145	KIRGHIZISTAN	270	RAS EL KHAIMAH	242	WAKE, ISLAND	178
CONGO, REPUBBLICA DEMOCRATICA	018	KIRIBATI	194	REGNO UNITO	031	WALLIS E FUTUNA	218
COOK, ISOLE	237	KUWAIT	126	REUNION	247	YEMEN	042
COREA DEL NORD	074	LAOS	136	ROMANIA	061	ZAMBIA	058
COREA DEL SUD	084	LESOTHO	089	RUSSIA	262	ZIMBABWE	073
		LETONIA	258				

TABELLA CODICI OPERAZIONI CON L'ESTERO

OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI		<i>segue</i> OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI		<i>segue</i> OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI	
A - ACQUISTO DI MERCE NON IMPORTATA A001		• liquidazione per differenza su altre operazioni a termine..... 6811		• invio di tecnici ed esperti..... 1109	
B - VENDITE		• altre liquidazioni per differenza 6812		• studi tecnici ed engineering 1111	
• vendita di merce "allo stato estero" B001		• altri depositi e cauzioni su contratti a termine 6804		• altri regolamenti tecnologia 1112	
• vendita di merce che non viene esportata B002		N - SERVIZI AZIENDALI		T - TRANSAZIONI GOVERNATIVE	
• vendita diretta a turisti non residenti B003		• ricerche di mercato 6679		• contributi ad organismi internazionali..... 6620	
C - IMPORTAZIONE TEMPORANEA CON REGOLAMENTO C001		• servizi di consulenza fiscali e contabili..... 6680		• spese effettuate in relazione all'intervento di aiuto a P.V.S. 6617	
D - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE DEFINITIVA		• servizi legali 6681		• spese per consolati, ambasciate, etc 6618	
• "a fermo"..... D001		• servizi pubblicitari..... 6682		• altre transazioni governative 6619	
• "in conto commissione" D002		• servizi ricerca e sviluppo..... 6683		U - TRASPORTI	
• "in conto deposito"..... D003		• spese per rappresentanza 6684		• biglietti aerei 0204	
• annullamento di contratto..... D004		• altri servizi aziendali..... 6685		• biglietti marittimi 0202	
• counter trade (forniture di merci/servizi compensate per contratto) D005		O - SERVIZI CULTURALI		• biglietti terrestri..... 0212	
• donazione, eredità, legati D006		• opere letterarie (diritti d'autore) 1202		• bunkeraggi e provviste di bordo 0218	
• investimento con apporto di merce D007		• opere musicali (diritti d'autore) 1201		• noli e noleggi aerei 0203	
• permuta (scambio di merci con merci e/o servizi)..... D008		• altri diritti d'autore..... 1203		• noli e noleggi marittimi 0201	
• prestiti d'uso D009		• sfruttamento cinematografico..... 1300		• noli e noleggi terrestri..... 0205	
• restituzione o sostituzione D010		• sfruttamento televisivo 1301		• noli e noleggi vari 0207	
E - LAVORAZIONE PER CONTO RESIDENTI/NON RESIDENTI E001		• spese di produzione cinematografica..... 1303		• servizi di assistenza e spese varie..... 0219	
F - LEASING F001		• spese di produzione televisiva 1304		• trasporti aerei 0213	
G - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA		• diritti d'immagine 1305		• trasporti altri 0214	
O DEFINITIVA (RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE		• altri servizi culturali..... 1306		• trasporti ferroviari 0215	
DEFINITIVA)		P - SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE		• trasporti marittimi 0216	
• esecuzione lavori in Italia o all'estero..... G001		• compensi di mediazione..... 6632		• trasporti stradali 0217	
• manifestazione pubblicitaria/propaganda..... G002		• compensi per contratti agenzia 6633		V - VIAGGI ALL'ESTERO	
• partecipazione a mostre, gare, fiere G003		• compensi per contratti di commissione 6634		• buoni benzina turistici..... 0318	
H - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA		• compensi vari 6631		• trasferimenti di banconote italiane 0302	
(RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE DEFINITIVA)		Q - SERVIZI INFORMATICI		• regolamenti tra enti emittenti carte di credito 0319	
• "traffico internazionale" in genere..... H001		• manutenzione e riparazione computers 1113		• viaggi per affari..... 0304	
• noleggio..... H002		• servizi di data processing e data base..... 1114		• viaggi per cura..... 0305	
• per tentare la vendita H003		• servizi vari informatici..... 1115		• viaggi per studio 0306	
OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI		R - SERVIZI VARI		• viaggi per turismo..... 0303	
I - ASSICURAZIONI		• assegni effetti altri valori cambiari non onorati 6686		• storno viaggi affari..... 0314	
• premi lordi su assicurazioni vita 6671		• canoni o fitti 6630		• storno viaggi per cura 0315	
• premi lordi su altre assicurazioni/riassicurazioni 6672		• contributi previdenziali..... 6605		• storno viaggi per studio..... 0316	
• risarcimenti su altre assicurazioni/riassicurazioni 6674		• depositi cauzionali..... 6660		• storno viaggi per turismo..... 0313	
• risarcimenti su assicurazioni vita..... 6673		• escussione fidejussioni - operazioni correnti mercantili 6666		• altri servizi turistici..... 0312	
• indennizzi SACE 6675		• escussione fidejussioni - operazioni correnti non mercantili 6667		• storno di altri servizi turistici 0317	
J - COMUNICAZIONI		• escussione fidejussioni - operazioni finanziarie 6668		OPERAZIONI FINANZIARIE	
• servizi di telecomunicazioni 6676		• espatrio o reimpatrio definitivo 6624		W - INVESTIMENTI E DISINVESTIMENTI E RELATIVI REDDITI	
• servizi postali 6677		• imposte o tasse..... 6636		• investimenti in azioni 0721	
• servizi vari di comunicazioni 6678		• indennizzi, penali, risarcimento danni 6638		• investimenti in altri valori mobiliari..... 0722	
K - INTERESSI ED UTILI		• ingaggio e premi a sportivi 6661		• partecipazioni non rappresentate da titoli 0723	
• interessi su operazioni correnti mercantili..... 0513		• operazioni di transito 6612		• beni e diritti immobiliari 0724	
• interessi su operazioni correnti non mercantili..... 0514		• parcelle professionali 6687		• altri investimenti 0725	
• redditi su valori mobiliari 0515		• pensioni..... 6601		• disinvestimenti di azioni 0727	
• redditi su partecipazioni 0516		• perdite di esercizio 6690		• disinvestimenti di altri valori mobiliari 0728	
• altri redditi 0517		• recupero crediti 6688		• disinvestimenti di partecipazioni non rappresentate da titoli 0729	
• interessi su prestiti 0512		• ricerche petrolifere 6629		• disinvestimenti di beni e diritti immobiliari 0730	
L - LAVORI		• rimborso spese 6606		• altri disinvestimenti..... 0731	
• grandi lavori ed impianti 0108		• rimesse emigrati/immigrati 6689		• redditi su valori mobiliari..... 0515	
• lavori di costruzione e riparazione..... 0107		• salari e stipendi 6602		• redditi su partecipazioni 0516	
• altri lavori 0109		• saldi operazioni di compensazione 6647		• altri redditi 0517	
M - REGOLAMENTI CONNESSI A STRUMENTI FINANZIARI		• scioglimento di contratto, pagamenti indebiti 6691		X - PRESTITI	
• margini su futures di merci 6800		• storni - operazioni correnti mercantili 0801		• erogazione di prestiti 0726	
• margini su futures di titoli 6801		• storni - operazioni correnti non mercantili 0802		• ammortamento di prestiti 0732	
• margini su futures di indici azionari..... 6802		• storni - operazioni finanziarie..... 0803		• interessi su prestiti 0512	
• margini su altri futures..... 6803		• successioni e donazioni 6693		Y - CONTI CORRENTI, DEPOSITI ED ALTRE DISPONIBILITÀ	
• margini iniziali su futures trattati sul mercato		• sussidi e regalie 6635		E RELATIVI UTILI	
regolamentato italiano..... 0750		• trasferimenti a seguito di provvedimenti giurisdizionali 6692		OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI, CORRENTI	
• margini iniziali su futures trattati sui mercati esteri..... 0751		• servizi non classificati 6650		NON MERCANTILI E FINANZIARIE NON	
• premi per opzioni su titoli (investimenti) 6805		S - TECNOLOGIA		CLASSIFICABILI TRA LE PRECEDENTI	
• premi per opzioni su valuta (investimenti)..... 6806		• brevetti..... 1100		Z - ALTRE OPERAZIONI	
• premi per opzioni su altri (investimenti)..... 6807		• disegni..... 1105		• Altre operazioni correnti mercantili..... Z001	
• premi per opzioni su titoli (disinvestimenti) 6820		• invenzioni 1106		• Altre operazioni correnti non mercantili..... Z002	
• premi per opzioni su valuta (disinvestimenti) 6821		• know-how 1102		• Altre operazioni finanziarie..... Z003	
• premi per opzioni su altri (disinvestimenti) 6822		• licenze su brevetti..... 1101			
• premi su altre operazioni finanziarie 6808		• licenze su know-how 1103			
• liquidazione differenza su opzioni 6809		• marchi di fabbrica 1104			
• liquidazione differenza su futures..... 6810		• software..... 1107			
		• assistenza tecnica connessa 1108			
		• formazione del personale 1110			

STUDI DI SETTORE

Settore	Studi	Attività	Descrizione	Settore	Studio	Attività	Descrizione
MANIFATTURE	SD01A	15.52.0	Fabbricazione di gelati	COMMERIO	SG50U	45.41.0	Intonacatura
		15.82.0	Fabbricazione di fette biscottate e di biscotti; fabbricazione di prodotti di pasticceria conservati			45.43.0	Rivestimento di pavimenti e muri
						45.44.0	Tinteggiatura e posa in opera di vetrate
	SD01B	15.84.0	Fabbricazione di cacao, cioccolato, caramelle e confetterie		SG51U	74.84.A	Attività di conservazione e restauro di opere d'arte
		15.81.2	Fabbricazione di pasticceria fresca			51.17.0	Intermediari del commercio di prodotti alimentari, bevande e tabacco
	SD02U	15.85.0	Fabbricazione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili		SG61B	51.15.0	Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta
		15.61.1	Molitura dei cereali		SG61C	51.16.0	Intermediari del commercio di prodotti tessili, di abbigliamento (incluse le pellicce), di calzature e di articoli in cuoio
	SD03U	15.61.2	Altre lavorazioni di semi e granaglie			51.18.0	Intermediari del commercio specializzato di prodotti particolari n.c.a.
		26.70.2	Lavorazione artistica del marmo e di altre pietre affini; lavori in mosaico		SG61D	51.19.0	Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno
						60.25.0	Trasporto di merci su strada
	SD04A	14.11.1	Estrazione di pietre ornamentali	SG70U		74.70.1	Servizi di pulizia
		14.11.2	Estrazione di altre pietre da costruzione				
		14.13.0	Estrazione di ardesia				
	SD04B	14.12.1	Estrazione di pietra da gesso e di anidrite	SM01U		52.11.2	Commercio al dettaglio dei supermercati
		14.12.2	Estrazione di pietre per calce e cementi e di dolomite			52.11.3	Commercio al dettaglio dei minimercati
		14.22.0	Estrazione di argilla e caolino			52.11.4	Commercio al dettaglio di prodotti alimentari vari in altri esercizi
	SD04C	14.50.1	Estrazione di pomice e altri materiali abrasivi			52.27.4	Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari e bevande
		14.50.3	Estrazione di altri minerali e prodotti di cava (quarzo, quarzite, sabbie silicee, ecc.)			52.22.1	Commercio al dettaglio di carni bovine, suine, equine, ovine e caprine
		26.70.1	Segagione e lavorazione delle pietre e del marmo			52.22.2	Commercio al dettaglio di carni: pollame, conigli, selvaggina, cacciagione
	SD04D	26.70.3	Frantumazione di pietre e minerali vari fuori della cava	SM03A		52.62.1	Commercio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande
		19.30.1	Fabbricazione di calzature non in gomma			52.63.3	Commercio al dettaglio a posteggio mobile di alimentari e bevande
		19.30.2	Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma			52.62.2	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti
	SD08U	19.30.3	Fabbricazione di calzature, suole e tacchi in gomma e plastica	SM03B		52.62.3	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di abbigliamento
		36.11.1	Fabbricazione di sedie e sedili, inclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi e treni			52.63.4	Commercio al dettaglio a posteggio mobile di tessuti e articoli di abbigliamento
		36.12.2	Fabbricazione mobili non metallici per uffici, negozi, ecc.	SM03C		52.62.5	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di mobili e articoli diversi per uso domestico
	SD09A	36.13.0	Fabbricazione di altri mobili per cucina			52.62.6	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione sia nuovi che usati
		36.14.1	Fabbricazione di altri mobili di legno			52.62.7	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a.
		36.14.2	Fabbricazione di mobili in giunco, vimini ed altro materiale simile	SM03D		52.63.5	Altro commercio ambulante a posteggio mobile
	SD09B	36.11.2	Fabbricazione di poltrone e divani			52.62.4	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletteria
		17.11.0	Preparazione e filatura di fibre tipo cotone	SM05A		52.42.1	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti
		17.14.0	Preparazione e filatura di fibre tipo lino			52.42.2	Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati
	SD10A	17.21.0	Tessitura di filati tipo cotone			52.42.3	Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie
		17.40.1	Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento	SM05B		52.42.6	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte
		15.81.1	Fabbricazione di prodotti di panetteria			52.43.1	Commercio al dettaglio di calzature e accessori, pellami
	SD10B					52.43.2	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio
				SM06A		52.44.3	Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione e materiale elettrico vario
						52.45.1	Commercio al dettaglio di elettrodomestici
	SD12U					52.45.2	Commercio al dettaglio di apparecchi radio, televisori, giradischi e registratori
				SM06B		52.45.3	Commercio al dettaglio di dischi e nastri
						52.45.5	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria
	SD10C			SM06C		52.45.4	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti
						52.44.2	Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, di cristallerie e vasellame
						52.44.5	Commercio al dettaglio di articoli diversi per uso domestico
SERVIZI	SG31U	50.20.1	Riparazioni meccaniche di autoveicoli				
		50.20.3	Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli				
		93.02.3	Servizi degli istituti di bellezza				
	SG32U	93.02.1	Servizi dei saloni di barbiere				
		93.02.2	Servizi dei saloni di parrucchiere				
	SG33U	55.30.2	Rosticcerie, friggitorie, pizzerie a taglio con somministrazione				
		55.30.1	Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina				
	SG34U	55.40.1	Bar e caffè				
		55.40.2	Gelaterie				
	SG35U	70.31.0	Agenzie di mediazione immobiliare				
		50.20.2	Riparazioni di carrozzerie di autoveicoli				
	SG36U	29.31.2	Riparazioni di trattori agricoli				
		50.20.4	Riparazione e sostituzione di pneumatici				
	SG47U	50.40.3	Riparazioni di motocicli e ciclomotori				